الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة   مد خيضر — كلية العلوم الإقتصادية والتسي

-بسكرة- — قسم التسي

دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة.

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة- ENICAB

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ا اجست   علوم التسي

تخصص : تسي   ا ؤسسات الصناعية

لجنة المناقشة

الدكتور:غوفي عبد الحميد .... رئيسا....... جامعة بسكرة

الدكتور: علي رحال ....مقررا...... جامعة بـ اتنة

الدكتور: رحماني موسى ....مناقشا...... جامعة بسكرة

الدكتور: تومي ميلود ....مناقشا...... جامعة بسكرة

إعداد الطالبة : سعاد معاليم

إشراف الأستاذ الدكتور: علي رحال

السنة الجامعية 2004 - 2005

الإهــداء

إلى قرة عيني والدتي الغالية ... و والدي .

إلى جميع إخوتي الأحبة .

إلى أمي الثانية – خالتي ماجدة – و أبناءها و روح زوجها .

إلى الأصدقاء و الزملاء و الأساتذة الذين جمعتهم بنا حياة الدراسة و العمل .

إلى كل دفعة ماجستير 2003 – تسيير المؤسسات الصناعية –

إلى كل مسلم غيور على دينه و وطنه .

أهدي عملي هذا و أرجو التوفيق و السير قدما .

سعــاد

ǆاـفرـع و رـــǦاا

Ż اǦǂر أوȄ و أخيرا و منه التوفيق في كل اايء
و حدǳ Ȅ ااريǤ له

ǫم أتǢدǫ بǂǦري لأستاǽي اǖǄاǈ الدكتور رحاǅ علي لǢبوله الإاراǛ على هذǽ المذكرة و لنصاǝǶه الǢيمة التي وجهني بها خلاǅ مسيرة البǝǷ .
كما أتǢدǫ بǂǦر خا ! لǖستاǽة و الأخƠ اǖǄالة نǝوǹ عبد الصمد التي جادت علي بوقتها و معارفها و نصاǝǶها الصاǝƠبة .
لأخي وأستاǽي مزهودة عبد المليǤ أتǢدǫ بǄزيل عرفاني على تǖǄيزǳ و دعمه المعنوي لإتماǫ هذǽ المذكرة دوǆ أǆ أنسى الأستاǽ الزميل إسماعيل حǝازي على مساهمته الǦبيرة في تزويدي بالمراجع و النصاǝǶ و كذا زميلي الأستاǽ رمزي مǝمد جودي .
هذا و أتǢدǫ بǖǂǄاا اǦǂري لǦل إطارات مؤسسة ENICA - Biskra و على رأسهم السيد هرواǅ – فرǅ التǦوين – و السادة : نور الدين ǅ معاوي عبد الǝبار بǢسم المǝاسبة و السيد العمري بǢسم تسيير المǖزوǆ .
كما اتǢدǫ بǂǦر خا ! لأميمة و ربيع على إخراجهما لهذا العمل .
و في الأخير أǂǦر كل من اǝعني و ساهم في ǛǊهور هذا الǝهد المتواضع لأرǊ الوجود .

شرح أهم المصطلحات الواردة في البحث

طريقة ABC : Activity Based Costing هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد على هذه الأخيرة كأغراض تكلفة وسيطة لتحميل التكاليف إلى المنتجات .

طريقة ABM : Activity Based Management طريقة التسيير على أساس الأنشطة وهي الأداة التنفيذية التي يحقق بها طريقة ABC أهدافها في مجال التسيير .

Activite : هو كل نشاط تقوم به المؤسسة و يستهلك موارد معينة من أجل تحقيق هدف معين .

Inducteur de coût / Cost driver : موجه التكلفة أو مسبب التكلفة و هو العامل الذي يوجه تكاليف نشاط متعلق بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين و من مدة إلى مدة و خلال فترة معينة من الزمن .

Cost Object : غرض التكلفة هو الوحدة المراد حساب سعر تكلفتها مثل السلع ، الخدمات ، المشاريع ، الزبائن ، العلامة التجارية ، نشاط ، قسم ...

Cost Pool : حوض التكلفة هو تجميع عدة أنشطة لها نفس المسبب في مركز تجميع واحد حيث تكون الأنشطة لها نفس العلاقة (السبب – النتيجة) .

JAT : Just à-temps : الإنتاج في الوقت المناسب هو فلسفة يابانية لتنظيم الإنتاج و هو يقوم على مدخل الجذب (pull approche) .

FCS :Facteurs Cles des Succes عوامل النجاح الأساسية و هي مجموعة العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على إرضاء المستهلك و تحدد من قدرة المؤسسة في مواجهتها للمنافسة الشديدة كالجودة و التكلفة و السعر و السرعة في الاستجابة لمتطلبات الزبائن ...

La synergie : أفضلية الزيادة أو التعاون الوظيفي وهو مفهوم أو ظاهرة ناتجة عن العلاقات المتبادلة بين الوظائف المختلفة للمؤسسة .

MRP : Material requirment planing : تخطيط الاحتياجات المادية هو أحد الأساليب المستخدمة للرقابة على المخزون و هو يساعد المخطط في الحصول على المواد المناسبة عند طلبها و في الوقت المناسب .

Lentropie : هي ظاهرة تآكل المعلومة نتيجة طول سلسلة الأمر في السلم الإداري .

Traçable : (متبعة) نقول عن تكلفة أنها متبعة في حالة التمكن من تخصيصها مباشرة لغرض التكلفة نتيجة لوجود علاقة (سبب – نتيجة) واضحة بينهما .

Nonenclatur d activite: مدونة الأنشطة وهي بطاقة تبين الاستهلاك المعياري من مسببات التكلفة لكل وحدة غرض تكلفة .

TQM(Total Quality Management): إدارة الجودة الشاملة وهي فلسفة حديثة تعني تحقيق المؤسسة لمواصفات الجودة في كل عملياتها و الأنشطة التي تقوم بها .

Benchmarking: هو مقارنة الأداء الحالي للمؤسسة مع أفضل أداء لمؤسسة أخرى (داخلية أو خارجية)

Reengineering: هي عملية إعادة هندسة أو تنظيم العمليات ذات القيمة المضافة و إلغاء العمليات التي لا تحقق قيمة .

Kaizen Costing: مصطلح ياباني الأصل يعني التحسين المستمر للتكاليف .

المǼدمة

لقد شǿد العاŭ ǹŭل العقود الǼǴاǭة اǿǽǿŭيرة Ǭ بداية مǺ السبعيǼاƩ Ǭ مǼتǐǿ اǼǴŭارة والتǤيير Ǭ ودƘǐ اŭؤسساƩ ǻلى القرǹ الحادǽ والعشريǺ لتجد ǻǨسǿا في عاŭ تǤير كǼيرا عǺ ǽǀǿ الǨترǽ كاǹ في الريƘ اǼǴŭير مǺ القرǹ العشريǺ Ǭ عاŭ مƮǼǴ تبعا ǿǼǴريǫة سياسية Ǭ اقتǻادية Ǭ تكǼولوجية جديدة تحتاƱ لمǺ يحسǺ قراǿƩ والتكيƤ معǿا في تعامل ترتǨǿ فاعليتǿا بدرجة كبيرة بالقدرة التǼافسية Ǭ وǿǿي قدرة باتƘ مرǿǿونة في الوقƘ الحاǓر بǼǿربعة عوامل رئيسية وǿǿي التجديد Ǭ الوقƘ Ǭ الجودة والتكلǨة .

و عليǿا Ǭ فƜǹ المؤسساƘ سوƤ تكوǹ أمامǿا تحدياƘ كǼيرة وكبيرة جدا Ǭ ومǿǼاوǳ مǼǿا في ǽǀǿ الǨǼروƤ تتƘǐǿ قراراƘ ǻعبة ورسǿ سياساƘ تحقǪ ǿǼداƤ المؤسسة وتمكǼǿا مǺ المحافǚة على مكانتǿا و ǻستمراريتǿا في السوǩ . و يعتمد نجاƟ تلƪ القراراƘ و السياساƘ ǻلى حد كبير على فاعلية ǻǚǿǼ المعلوماƘ بالمؤسسة ǿǽ تعتبر المعلوماƘ التي ترد في تقارير محاسبة التكاليƤ ǿداǽ ǿǿامة في ǻتƼاǽ القراراƘ اǻǴدارية كقراراƘ التسعير والتǻƼيǽ والشراǒ وغيرǿا .

ولكǺ التǤيراƘ في البيئة اǻǿاعية حالƘ دوǺ ǻǵحية المعلوماƘ التي تقدمǿا اǼǴǚǿمة الكلǨوية التقليدية التي كاǻƘ تǼǴǹ البيئة والǨǼروƤ التي وجدƘ فيǿا ǿǨ ǻǵ في مجال ǻǵƘǨƤ ǿ التكاليƤ غير المباشرة Ǭ حيƭ ǿǽبحƘ المعلوماƘ التي تقدمǿا اǼǴǚǿمة التقليدية للتكاليƤ مǼǴلة وǼǴ تتسǿ بالǻحة والدقة .ولǿǀا السبǳ برزƘ الحاجة المتǼامية لوجود ǻǚǿامة تستǿǨيƤ مسايرة ǿǽǀ التǤيراƘ وتلبية اǻǵحتياجاƘ المتعددة لǻǴدارة . ويعد ǻǚǿǼ التكلǨة على ǿساƩ اǻǴنشǨة ABC مǺ اǼǴǚǿمة المتقدمة الǿǽ ǿرǨǿ الǤرǑ .

ولقد لقي ǻǚǿǼ التكلǨة على ǿساƩ الǼشاǕ ǿǿتǿيـيدا كبيرا مǺ اǻǵكاديمييǺ و الممارسيǺ رغǹ ǻǵعوبة تǘبيقǿا وǽǀǿ لمواجǿǿة التحدياƘ الراǿǼǿة Ǭ وتǤير ǻǚǿǼ التǻƼيǽ وتعقيد العملياƘ اǻǴنتاجية .

وتعتبرالمؤسساƘ الجǄائرية وǻǵسيما اǻǵاعية غير بعيدة عǺ ǽǀǿ التǘوراƘ التكǼولوجية و اǻǵقتǻادية وحتى تستǿǨيƤ مؤسساتǼا اǻǵاعية التكيƤ معǿا ومواجǿǿة المǼافسة المحلية واǻǵجǼبية عليǿا ǿǹ تحسǺ ǻǚǿǼمتǿا الكلǨوية الحالية وتركǄ جǿǿودǿا على تǘويرǿا ومحاولة تبǼي ǿو تǘبيǪ اǻǵǚǼـمة الحديǼǿة وǽǀǿ لترشيد قراراتǿا في البيئة الجديدة .

أوǽ : إشكالية البحث :

ومما سبǪ يمكǼǼا ǿǹ ǻǘرƟ ǻشكالية بحǼǼا على الǼحو التالي :

ما مدǎ ǻمكانية المؤسساƘ اǻǵاعية الجǄائرية في تǘبيǪ ǽǀǿ الǚǼǴǚǵام مǺ ǿجل تحسيǺ مǿياǿǿا التǼافسية ǫ

ومن أجل الإجابة على السؤال السابق تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية هي :

- ما هي العوامل التي أدت إلى تطوير أنظمة تكلفة حديثة ؟
- ماذا نعني بنظام ABC ؟
- ما هي الأنشطة ؟
- ما هي الموارد ؟
- كيف يعمل نظام (ABC) ؟
- ما هو دور نظام ABC في تخفيض تكاليف المؤسسة و بالتالي تحقيق مزايا تنافسية لها ؟
- ما هي حدود تطبيق نظام ABC في مؤسساتنا الوطنية ؟

لكي نجيب عن الإشكالية المطروحة انطلقنا من الفرضيات الآتية :

- إن نظام ABC هو النظام الأمثل لتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات .
- يساهم نظام ABC بدور كبير في تحسين تنافسية المؤسسة في مجال التكاليف وفي مجالات أخرى كثيرة كالجودة و إرضاء العملاء .

ثانيا : أهمية البحث :

1 - تكمن أهمية البحث في كونه يتطرق لقضية مهمة جدا وهي تخفيض التكاليف حيث أن التحكم فيها من أجل تخفيضها من أهم الأمور المطروحة لدى المديرين و ذلك من أجل تحقيق ميزة تنافسية في التكاليف .

2 – إن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) هو النظام المتقدم دون غيره من الأنظمة في تخفيض التكاليف على مستوى المؤسسة كلها [illegible] (ABC) [illegible] المؤسسة فحسب بل يتعداها إلى حاجات العملاء و ذلك بالاعتماد على المعلومات التي يوفرها .

3 – كما أن هذا البحث يدرس موضوع التنافسية التي أصبحت من القضايا الرئيسية التي تواجهها المؤسسات في ظل العولمة الاقتصادية وتحرير التجارة الدولية .

ثالثا : أسباب اختيار البحث :

لقد تم اختيار البحث لعدة اعتبارات هي :

1 - جدية الموضوع : حيث أن اهتمام المدير بالمعلومات المحاسبية التكاليفية في السنوات الأخيرة و قد يتزايد و ذلك لكونها تلعب دورا فاعلا في ترشيد القرارات الإدارية .

2- حداثة الموضوع : حيث أن موضوع التنافسية أصبح من الاهتمامات الكبرى للمؤسسات بما فيها المؤسسات الجزائرية .

3 - الرغبة الجادة في البحث في موضوع نظام محاسبة التكاليف و ذلك نظرا لأهمية محاسبة التكاليف في تحسين كفاءة المؤسسة و ضمان استمرارها في ظل التحولات الراهنة .

رابعا : أزداف البحث :

1- ǼلقاǠ الǶوǒ على العوامل التي ƙدƉ ǻلى ǛȀور ǻǿǼǛǠ ABC .

2- تحديد مǇǀǿوǼǠ ǻǿǼǛǠ التكلǨة على ǖساƊ النشاǕ (ABC) .

3- محاولة تبياǹ ǔلية عمل ǻǿǼǛǠ ABC في المƚسسة .

4- محاولة معرفة ǻǿǼǛǠ ǠƘǗƛǞ ABC Ǚ و ما ǿǽو الدورƊ Ǳǽ يلعبǾ ǿǽǪǿǽ النǛǿǼǛǠ في تحسيǹ تنافسية المƚسسة .

5- محاولة تǕبيǪ ǻǿǼǛǠ ABC في المƚسسة محل الدراسة و التعرƇ على ƘعوباƮ تǕبيقǾ وكǽǿǼ دورǿا في تحسيǹ تنافسية المƚسسة .

و ǿǽǼǠ قمنا بدراسة نموǽǯ ǻǠǟ حدǢ المƚسساƮ ǿǽǟ وǿي المƚسسة الوǕنية لǎناعة الكوابل-بسكرة.

ǡامسا : المنهǰ المستǡدم :

بǤية اǟلمامǠ بجوانǢ البحƭ نتبǞ المنǿǰ الوǎفي التحليلي الموافǪ للدراسة النǛرية ǻلى جانǢ منǿǰ دراسة حالة ǻحدǼ المƚسساƮ الǎناعية الجǄائرية وǿي المƚسسة الوǕنية لǎناعة الكوابل (ENICAB) .

و ǿǽǼ قد قمنا بǻجراǒ مقابƜƮ شƼǎية مǞ العديد مǹ المسƚوليǹ مǹ ǖجل ǻعداد قائمة اǓنشǕة المقترحة للمƚسسة .

و مǹ ǖجل معالجة اǟشكالية المǕروحة ǻرتǖينا ǖǹ نقسǼǠ البحƭ ǻلى Ƽمسة فǎول :

الفصل الأول : سنتǕرǪ مǹ ƜƼǾǳ ǻلى ǻبراǃ موقǞ ǻǿǼǛǠ محاسبة التكاليƇ في ǻǕار ǻǿǼǛǠ المعلوماƮ اǓدارية و توǓيǴ ǖǿمية تواجد ǿǽǼǛǠ النǛǿǼǛǠ في المƚسساƮ الحديƛة .

الفصل الثاني : يتناول ǖǿǼǛǠ ǻǛǿǼǛǠ تقليدييǹ للتكاليƇ و ǿما ǻǛǿǼǛǠ التحميل الكلي و ǻǛǿǼǛǠ التحميل الجǄئي ǚǿ ǚǿ التعرǒ فيǾ ǻǿǼǛǠ ǼǿǼǛǠ اǓنتقاداƮ التي ǖǿǼǛǠ ǿǽǟ اǓǻǛǿǼǛǠ مة ǻǛǿرا لعجǄǿǼǛǠ عǹ توفير المعلوماƮ الǶرورية ǿǽǼǛǠ ǿǽǼǛǠ القراراƮ في ǛǿǼǛǠ محيǕ تنافسي .

الفصل الثالث : سيتǻ ǼǛǠ ǻǼǛǠ لعرǒ ǻǿǼǛǠ ABC كǕريقة جديدة لتتبǞ التكاليƇ ǖǟغراǒ التكلǨة و قد حاولنا ǖǹ تكوǹ دراستنا ǿǽǼǛǠ النǛǿǼǛǠ مستوفية لكافة جوانبǾ المنǿجية و التسييرية . حيƭ تناولنا فيǾ مǇǀǿوǼǠ ǻǿǼǛǠ ABC Ǚ مبادئǾ و مجاƜƮ تǕبيقǾ و ǔلية عمل ǿǽǼǛǠ النǛǿǼǛǠ . و ǼǛǠتمنا ǿǽǼǛǠ ǼǛǠ ǿǽǼǛǠ المحدداƮ التي يمكǹ ǖǹ تواجǾ تǕبيقǾ .

الفصل الرابع : سنتناول فيǾ موǓوǝ التنافسية مǹ ƜƼǾǳ التǕرǪ لماǿǽية المنافسة و التنافسية و مساǿمة ǻǿǼǛǠABC في تǿيئة المƚسسة ǟكتساǢ المǄايا التنافسية.

الفصل الخامس : سيǼǛǠ ǼǛǠ للدراسة الميدانية للمƚسسة الوǕنية لǎناعة الكوابل الكǿربائية – بسكرة – حيƭ تǕرقنا مǹ ƜƼǾǳ ǻلى التعريƇ بالمƚسسة و مǼǛǠتǻ ǼǛǠ ǖنشǕتǿا الرئيسية و الداعمة مرورا بنǛǿǼǛǠ التكلǨة المǕبǪ لديǿا Ǚ كما ǖننا قمنا بǻقتراƟ نموǽǯ لنǛǿǼǛǠ ABC في الوحدة محل الدراسة باǟعتماد على مجموعة

من التجارب السابقة التي تمت في بعض الدول الأمريكية و الأنجلوسكسونية و قد حاولنا رغم محدودية المعلومات و صعوبة إيجادها دراسة بعض الأنشطة من أجل توضيح كيفية تتبع التكاليف لأن نشاط و من خلال بالأغراض المتعلقة و هذا من أجل التوصل إلى سعر تكلفة أكثر دقة . هذا و قد حاولنا أن نبين كيف يحسن نظام ABC تنافسية المؤسسة من خلال تخفيض التكاليف و تحسين الجودة . و في النهاية حاولنا تقديم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي من شأنها تحسين التكاليف في المؤسسة و التي تخص أن تكون ركيزة قوية للتخفيض من أجل تبني أنظمة أكثر تقدما و تطورا كنظام ABC مما يجعلها تحسن مركزها التنافسي على الصعيد الوطني و الأجنبي .

سادسا: صعوبات الدراسة :

لقد واجهتنا أثناء إعداد هذا البحث مشاكل عديدة و هذا نظرا لمحدودية المراجع في موضوع نظام ABC مما دفعنا لتقصي الكثير من المكتبات الجامعية بالإضافة إلى إجراء الإطلاعات من بعض المكاتب الخارجية كما إعتمدنا على المقالات و الدراسات المنشورة في شبكة الأنترنت من أجل إثراء البحث و تدعيمه فضلا عن صعوبة جمع المعلومات المتعلقة بالأنشطة في المؤسسة محل الدراسة و هذا إما لعدم تواجدها أصلا أو تعذر الحصول عليها من قبل المختصين و المسؤولين .

ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺍﻟﺤﺪﻳﺜﺔ ﻛﻨﻈﺎﻡ ﻟﻠﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ

ﻟﻘﺪ ﺃﺻﺒﺤﺖ ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺗﺤﺘﻞ ﻣﻮﻗﻌﺎ ﻣﺘﻤﻴﺰﺍ ﺩﺍﺧﻞ ﻧﻈﺎﻡ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻟﻤﺤﺎﺳﺒﻲ ﺑﺼﻔﺔ ﺧﺎﺻﺔ ﻭﻧﻈﺎﻡ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻹﺩﺍﺭﻳﺔ ﺑﺼﻔﺔ ﻋﺎﻣﺔ ، ﻭﺫﻟﻚ ﻣﻦ ﺧﻼﻝ ﻣﺎ ﺗﻮﻓﺮﻩ ﻣﻦ ﺑﻴﺎﻧﺎﺕ ﻭ ﻣﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺗﺘﺴﻢ ﺑﺎﻟﺼﺤﺔ ﻭ ﺍﻟﺪﻗﺔ ﻭﺍﻟﻤﻼﺋﻤﺔ ، ﻭﻛﺬﻟﻚ ﺍﻟﺘﻮﻗﻴﺖ ﺍﻟﻤﻨﺎﺳﺐ ﻭ ﺑﺎﻟﺸﻜﻞ ﺍﻟﺬﻱ ﻳﻌﻴﻦ ﺍﻹﺩﺍﺭﺓ ﻋﻨﺪ ﻛﺎﻓﺔ ﻣﺴﺘﻮﻳﺎﺗﻬﺎ ﻋﻠﻰ ﺃﺩﺍﺀ ﻭﻇﺎﺋﻔﻬﺎ ﺑﻔﻌﻠﻰ ﻗﺪﺭ ﻣﻤﻜﻦ ﻣﻦ ﺍﻟﻜﻔﺎﺀﺓ ﻭ ﺍﻟﻔﻌﺎﻟﻴﺔ .

ﻭﻗﺪ ﻋﺮﻓﺖ ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺑﻌﺪﺓ ﺗﺴﻤﻴـﺎﺕ ﻋﺒﺮ ﻣﺮﺍﺣﻞ ﺗﻄـﻮﺭﻫﺎ ﺑﺪﺀﺍ ﺑﺎﻟﻤﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺼﻨﺎﻋﻴﺔ ﻓﻲ ﻓﺮﻧﺴﺎ ﺃﻭ ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺑﺎﻟﻨﺴﺒﺔ ﻟﻠﺪﻭﻝ ﺍﻷﻧﺠﻠﻮﺳﻜﺴﻮﻧﻴﺔ ﺛﻢ ﺍﻟﻤﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﺤﻠﻴﻠﻴﺔ ﻟﻼﺳﺘﻐﻼﻝ ، ﻭﺃﺧﻴﺮﺍ ﻭﺃﻣﺎﻡ ﺳﻴﺎﺩﺓ ﺣﺪﺓ ﺍﻟﻤﻨﺎﻓﺴﺔ ﻓﻲ ﺍﻟﻮﻗﺖ ﺍﻟﺮﺍﻫﻦ ﻭ ﺳﺮﻋﺔ ﺍﻟﺘﻐﻴﺮﺍﺕ ﻓﻲ ﺑﻴﺌﺔ ﺍﻷﻋﻤﺎﻝ ﺍﻟﺤﺪﻳﺜﺔ ﺃﺻﺒﺢ ﺩﻭﺭ ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺃﻛﺜﺮ ﺍﺗﺴﺎﻋﺎ ﻭ ﺃﻫﻤﻴﺔ ﺣﻴﺚ ﻇﻬﺮﺕ ﻣﻔﺎﻫﻴﻢ ﺟﺪﻳﺪﺓ ﻛﺬﻟﻚ ﻣﺜﻞ ﺇﺩﺍﺭﺓ ﺍﻟﺘﻜﻠﻔﺔ ، ﺧﻔﺾ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ، ﺗﻜﺎﻟﻴﻒ ﺍﻟﻨﺸﺎﻁ ، ﻭﻫﻮ ﻣﺎ ﺍﻧﺒﺜﻖ ﻋﻨﻪ ﻣﺪﺧﻞ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﺍﻟﻤﺪﻋﻢ ﻟﻠﻨﺸﺎﻁ ﺍﻹﺩﺍﺭﻱ ﺃﻭ ﻣﺎ ﻳﻌﺮﻑ ﺣﺎﻟﻴﺎ ﺑﺎﻟﻤﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻹﺩﺍﺭﻳﺔ ﺃﻭ ﻣﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﺴﻴﻴﺮ .

ﻭﻋﻠﻴﻪ ﺳﻨﺘﻄﺮﻕ ﻓﻲ ﻫﺬﺍ ﺍﻟﻔﺼﻞ ﻣﻦ ﺧﻼﻝ ﺍﻟﻤﺒﺤﺚ ﺍﻷﻭﻝ ﺇﻟﻰ ﻋﺮﺽ ﻣﻔﻬﻮﻡ ﺍﻟﺘﻜﻠﻔﺔ ﻭ ﺗﻤﻴﻴـﺰﻩ ﻋـﻦ ﺑﻌﺾ ﺍﻟﻤﻔﺎﻫﻴﻢ ﺍﻟﻤﺸﺎﺑﻬﺔ ﻛﺎﻟﻤﺼﺮﻭﻑ ، ﺳﻌﺮ ﺍﻟﺘﻜﻠﻔﺔ ، ﺍﻟﻘﻴﻤﺔ....ﺍﻟﺦ ﻭﻛﺬﺍ ﺗﻮﺿﻴﺢ ﺃﻫﻤﻴﺔ ﺗﻮﺍﺟﺪ ﻧﻈـﺎﻡ ﻟﻤﺤﺎﺳﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﻓﻲ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺎﺕ ﺍﻟﺤﺪﻳﺜﺔ ، ﻭ ﻓﻲ ﻣﺒﺤﺚ ﺛﺎﻥ ، ﺳﻨﺘﻌﺮﺽ ﺇﻟﻰ ﻣﻮﻗﻊ ﻭﻧﻄﺎﻕ ﻧﻈﺎﻡ ﻣﺤﺎﺳـﺒﺔ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﻓﻲ ﺇﻃﺎﺭ ﻧﻈﺎﻡ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻹﺩﺍﺭﻳﺔ ﻭﺫﻟﻚ ﻣﻦ ﺧﻼﻝ ﺍﻟﺘﻌﺮﻳﻒ ﺑﻨﻈﺎﻡ ﻣﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﻭ ﻣﻜﻮﻧﺎﺗـﻪ ﻭﺍﻟﻤﻘﻮﻣﺎﺕ ﺍﻷﺳﺎﺳﻴﺔ ﻹﻧﺘﺎﺝ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻔﻴﺔ ﺍﻟﻼﺯﻣﺔ ﻻﺗﺨﺎﺫ ﺍﻟﻘﺮﺍﺭﺍﺕ ﻭﻛﺬﺍ ﺍﻻﻋﺘﺒـﺎﺭﺍﺕ ﺍﻟﺘـﻲ ﻳﺠـﺐ ﻣﺮﺍﻋﺎﺗﻬﺎ ﻋﻨﺪ ﺗﺼﻤﻴﻢ ﻧﻈﺎﻡ ﻣﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ .

ﻭ ﻓﻲ ﻣﺒﺤﺚ ﺛﺎﻟﺚ ، ﺳﻮﻑ ﻧﺘﻄﺮﻕ ﺇﻟﻰ ﺗﺒﻮﻳﺒﺎﺕ ﺍﻟﺘﻜﺎﻟﻴﻒ ﻭﻓﻘﺎ ﻷﺳﺲ ﻣﻌﻴﻨﺔ ﻭ ﺫﻟﻚ ﺣﺘﻰ ﻳﺘﺴﻨﻰ ﻟﻺﺩﺍﺭﺓ ﺃﻥ ﺗﺴﺘﺨﺪﻣﻬﺎ ﻓﻲ ﺍﺗﺨﺎﺫ ﺍﻟﻘﺮﺍﺭﺍﺕ ﺍﻟﻤﻨﺎﺳﺒﺔ ﻟﺘﻘﻴﻴﻢ ﺃﺩﺍﺀ ﻣﻨﺸﺂﺗﻬﺎ ﺍﻟﻤﺨﺘﻠﻔﺔ ﻭﻓﻘﺎ ﻟﻠﻐﺮﺽ ﺃﻭ ﺍﻟﻬﺪﻑ ﺍﻟﺬﻱ ﺗﺴﻌﻰ ﻟﺘﺤﻘﻴﻘﻪ . ﻭﻋﻼﻭﺓ ﻋﻠﻰ ﺍﻟﺘﺒﻮﻳﺒﺎﺕ ﺍﻟﺘﻘﻠﻴﺪﻳﺔ ﻗﻤﻨﺎ ﻓﻲ ﻫﺬﺍ ﺍﻟﻤﺒﺤﺚ ﺑﺎﻟﺘﻄﺮﻕ ﻟﺒﻌﺾ ﺍﻟﺘﺒﻮﻳﺒﺎﺕ ﺍﻟﺤﺪﻳﺜﺔ ﺍﻟﺘﻲ ﻣﺎ ﻭﺟﺪﺕ ﺇﻻ ﻟﻤﺴﺎﻋﺪﺓ ﺍﻹﺩﺍﺭﺓ ﻋﻠﻰ ﺇﺗﺨﺎﺫ ﺃﻓﻀﻞ ﺍﻟﻘﺮﺍﺭﺍﺕ ، ﻭ ﺫﻟﻚ ﺗﺒﻌﺎ ﻟﻤﻮﺍﺟﻬﺔ ﺍﻟﻤﺘﻄﻠﺒﺎﺕ ﺍﻟﺮﺍﻫﻨﺔ ﻟﻠﺘﻄﻮﺭﺍﺕ ﻓﻲ ﻣﺠﺎﻝ ﺍﻷﻋﻤﺎﻝ ﻭ ﺍﻟﺘﻲ ﺷﻬﺪﻫﺎ ﺍﻟﻤﺤﻴﻂ ﺍﻻﻗﺘﺼﺎﺩﻱ ﻭ ﺍﻟﺒﻴﺌﺔ ﺍﻟﺼﻨﺎﻋﻴﺔ ﻭ ﻫﻴﻜﻞ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺎﺕ .

I . مفاهيم التكاليف وأهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة :

I .1 مفهوم التكاليف :

يعتبر مفهوم التكلفة من أكثر المفاهيم المحاسبية تداولا و انتشارا، إلا أن " تكلفة " لا تعني بمفردها كثيرا، لكونها تعطي مجموعة متنوعة من المعاني و بالتالي فإنه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة عليها، حيث أن لكل صفة تعريفا لكلمة " تكلفة " سوف تعطي وصفا خاصا و تحديدا للغرض .

و نظرا لتعدد الأطراف المستعملة للبيانات و المعلومات التكاليفية كالإداريين و المحاسبين والاقتصاديين و المستثمرين و غيرهم، و تنوع احتياجاتهم من المعلومات فإن مفهوم التكلفة يدور في مجال واسع يتحدد حسب الغرض المرتبط بالتكلفة، و المجال الذي يستخدم فيه . و بناء على ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة من خلال تبويبات بحيث يمكن التعامل معها لخدمة الاحتياجات المتعددة . و للوصول إلى التبويبات فإنه لا بد من تعريف مفهوم التكلفة بشكل عام، فمن خلاله يمكن التمييز بين مفهوم و بعض المفاهيم المختلفة المتداولة معها، و تفاديا للخلط بين المفاهيم الفنية كالخسارة و المصروف و المصاريف و سعر التكلفة و القيمة .

إن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء و فيما يلي بعض التعاريف لمفهوم التكلفة :

لقد عرف Pearce و Sturmey التكاليف بأنها : (الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها)[1] .

كما عرفها أحمد نور بأنها : (التضحية بالقيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل...)[2] .

من التعريفين السابقين يظهر أن التكلفة هي تضحية اقتصادية ممثلة في صورة مبلغ نقدي و ذلك من أجل تحقيق هدف معين أو منفعة معينة.كما يتبين أنه لا بد من استبعاد مفاهيم مثل التكاليف السيكولوجية أو التضحيات في شكل عدم الرضا النفسي أو تكلفة الوقت الضائع .

1- د/ صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال . دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1970 . ص 207.

2- د/ أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية . مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993 . ص 36.

من بين التعريف الحديث للتكلفة هو : (مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة أو عدم حصولها)[1].

و يرى Gerard Melyon أن التكلفة (تتشكل من مجموع كل الأعباء المتعلقة بحياة منتوج معين - سلعة أو خدمة - و هي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة) [2] .

أما J.Margerin فيعرف التكلفة : (أنها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين) [3].

و بصفة عامة نجد مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى [4] **:**

- <u>تكلفة غير مستنفذة</u> : و هي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة و لم تستنفذ بعد و هذا تعتبر أصول لدى المؤسسة .
- <u>تكلفة مستنفذة</u> : و هي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة و استنفذتها خلال الفترة .

من هنا يمكن الإشارة إلى تحقيق الإيراد عند استنفاد المؤسسة لمنافعها خلال الفترة أو عدم تحقيقها هذا الإيراد من الأهمية بمكان للتمييز بين المصروف و الخسارة . فمتى تحصل المؤسسة على إيراد خلال نفس الفترة التي استنفدت فيها التكلفة سميت هنا التكلفة المستنفذة مصروفا ، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة . و الشكل التالي يبين لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة.

---

[1] - د/ محمد علي الجبالي ، د/ قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف . دار وائل للنشر ، ط1 . الأردن، 1999 . ص 9.

[2] - G.Melyon comptabilité analytique, Edition baréal , Paris, 2001. p 15 .

[3] - J. Margerin , base de la comptabilité analytique , éditions sedifor, grenoble , 1991. p 14 .

[4] - د/ صالح عبد الله الرزق ، د/ عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية .دار زهران للنشر ، الأردن ، 1999 . ص 24.

شكل رقǶ 1 : العǼقة بيǺ التكلǨة و الƾخل و المƫروǥ و اƪسارة .

اقتناء السلع و اƪدماƩ بسعر

تكاليف

تستنفƾ حتى نهاية الفترة

مستنفƩ خǼل الفترة

تعتبر ƾƻول

تكاليف مستنفƩة

يقابلها إيراد

ǽ يقابلها إيراد

تعتبر مƫروف

تعتبر خسارة

المƫدر : د/ ƪƭمد عبد الرحيم و د/ عƿƢƥ وراد خليل ، مرجع سابق. ص 27 .

و الجدير بالƿكر هنا يجب التأكيد على دقة رقǶ التكلǨة التي يتǶ قياسها و عليه كل ما أنǨق في سـبيل الحƫول على منǨعة معينة يعد تكلǨة ، وهنا نƫƟ المبلغ المنǨق على المبلغ المقدر يعتبر اƟرافا إسرافا و ضياعا و هي اƬǼفة بشكل واضح تتمثل في ارتباط قياس التكلǨة بالمبلغ المتوقع إنǨاقه و لـيس بالمبلغ الǨعلي المنǨق و بالتالي يمكن القياس في ظل المبلغ المتوقع يعتبـر معيـارا ƿـƾƷ ـƢƥ للدراسـة المستقبلية قبل تحديدها ، بينما المبلغ الǨعلي الƿائد لبعƬ نواحي الƪسارة و الضياع [1] .

يمكن ƢǼƦاƢǼعتر لتعريف سعر التكلǨة كواحد من المƫطلحاƩ في محاسبة التكـاليف ، حيـث يعرف سعر التكلǨة هنا (التكلǨة الكلية للمنتوƱ منƿ بداية عملية الشراء حتى نهاية عملية بيعه) [2] .

كما يرى J.Margerin سعر التكلǨة لمنتوƱ معين هو (تحميل ƮƬƬ المنتـوƱ بكافـة التكـاليف المباشرة و غير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيها تكاليف التوزيع) [3] .

[1] - د/ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف . الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية. 2003 . ص 13.

[2] - Elie Cohen , Dictionnaire de gestion, casbah éditions, Alger, 1998, pp 85-86 .

[3] - J.Margerin, op. cit. pp 15-16

فسعر التكلفة هو السعر الذي يعبر عن التكاليف الإجمالية لإنتاج منتوج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه و هو يضم ثمن السلع و الخدمات المسوقة ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقـة التالية[1] :

أ- إذا كانت المؤسسة صناعية فإن :

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتوج النهائي المباع + مصاريف التوزيع

ب- إذا كانت المؤسسة تجـارية فإن :

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع

و تجدر الإشارة إلى أنه يوجد تداخل بين مفهومي التكلفة و مفهوم القيمة حيث أن طبيعة التداخل بين القيمة و التكلفة تأتي من الاعتقاد السائد لدى البعض و الذي يرى أنه كلما كانت تكلفـة الـسلعة أو الخدمة مرتفعة كلما زادت قيمتها . و عموما تحمل القيمة في جوهرها مفهوما معنويا يتعلق بتحديـد مـا يستحقه الشيء و ذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية و منفعة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته .

أما تكلفة الشيء فهي ليست مقياسا دقيقا لقيمته لأنها قد تتساوى معها إلى حد كبير أو تختلف التكلفة و قد تـنقص عنها أو تزيد تبعا لمدى دقة توفر القيم . و على أي حال فالتكلفة مهمة بصورة أساسية لتقرير القيمة العادلة لتاريخ الاكتساب .

I . 2 أهمية تواجد نظام لمحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة :

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة[2] الذي يبقى أمرا إختياريا يتوقف علـى مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها .

إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات و التغيـرات فـي بيئـة الأعمال إلى قمة الإثارة و مما أدى إلى ظهور أفكار و مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسـبة التكاليف في المؤسسات الحديثة ضرورة لا مفر منها[3] و ذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر و تصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في الوحدة الاقتصادية و هو تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات

[1]- Beatrice et Francis grand guillot, Comptabilité analytique , 4éme édition , gualino , Paris , 2001 p 77

[2]- J.M. Auriac, H.Bougault,l économie d entreprise 2ème édition, Editions casteilla , paris 1994 , p 54.

[3] - د/ أحمد نور، د/ حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية . الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ، 2002- 2003 ، ص 22 .

و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية ، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها .

1. 2. I مفهوم محاسبة التكاليف :

لقد مر مفهوم محاسبة التكاليف بتطور حيث ظهرت وجهتي النظر التاليتين :

- وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة و الاهتمام بدراسة معاني التكلفة و نظرياتها المختلفة ، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية أنها تسعى إلى مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها ووضع الخطط بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف[1] .

- أما وجهة النظر الثانية فهي لا تميز حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا و الأكثر قبولا ، حيث يرى HORNGREN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع و توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها و التي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية و صياغة السياسات العامة للمنشأة ، فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين و مقرضين و جهات حكومية ....الخ[2] ، و بهذا المعنى فإن محاسبة التكاليف تتمثل في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية و ذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على استيفاء متطلبات التقرير الخارجي .

و لقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين مفهومي محاسب التكاليف و المحاسب الإداري تفرقة واهية حيث وصلنا إلى نقطة لا يوجد فيها خط واضح بينهما[3] و أصبح عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير (Management accounting) و ذلك نظرا :

* للعلاقة المتداخلة بين عملية تجميع و تخطيط و تحليل واستخدام بيانات التكاليف .

* لأن محاسب التكاليف يعتبر المدير مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف .

و إذا كان مدير اليوم قد أصبح لديه إحساس و إدراك متزايد بأهمية النوعية أو الجودة و التوقيت المناسب للسلعة أو الخدمة المقدمة لعملائه فإن المحاسب الإداري يعمل مع هذا المدير قد أصبح هو الآخر لديه حساسية و تفهما متزايدا لأهمية جودة و منفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل هذا المدير

[1] - عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية . الدار العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، 1991 . ص 7.

[2] - Horngren. C.T , cost accounting, A managerial Emphasis, prentice , Hall , 1996. p5

[3] - د/ محمد البيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف . مؤسسة شباب الجامعة. الإسكندرية ، 1993 . ص 14.

وضرورة تقديمها في الوقت المناسب ، و هذا ما يعني وجود نظام فعال عند تصميم النظام المحاسبي[1] .

بعد التعرض لمفهوم المعلومات و علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية سوف نتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف .

I . 2 . 2 تعريف محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات و أهداف محددة ، و مميزاتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية و التي تتسم بالصحة و الدقة و الملائمة و التوقيت المناسب و ذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية .

و بطبيعة الحال ، لا يتسع المقام هنا لسرد كل التعريفات لمحاسبة التكاليف التي تعددت و اختلفت باختلاف الكتاب و المنظرين في هذا المجال ، و لهذا سوف نكتفي بتقديم التعريفات الآتية و التي تخدم غرض الدراسة هنا .

يمكن تعريف محاسبة التكاليف كطريقة لمعالجة المعطيات لتحقيق الأهداف الآتية[2] :

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة .
- تحديد أسس التقييم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة .
- تفسير نتائج حساب تكلفة المنتوج (سلعة أو خدمة) لمقارنتها بأسعار البيع .
- وضع تقديرات لمصاريف و ميزانيات الاستغلال .
- تفسير الانحرافات .

و قد عرفها البعض بأنها (عملية تحديد و قياس و تسجيل و تحليل و تبويب و توزيع البيانات التكاليفية و ذلك لخدمة تخطيط و رقابة و ترشيد قرارات الإدارة)[3].

[1] - هورنجرن و فوستر ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - ج1 ، ط2 ، دار المريخ للنشر، السعودية 2003 . ص 18 .

[2] - Serge Evraert , Christian Prat. dit Hauret . comptabilité cours & application . librairie vuibert ,2 ème édition . Paris. 1999 . p 284.

[3] - A. Burlaud et C. Simon , comptabilité de gestion . librairie vuibert . Paris. 1993. pp 431-432 .

و بناءا على ما تقدم نصل إلى القول أن محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات الخاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية و تشغيلها وفقا لقواعد و مبادئ محددة ، و ذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواءا كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات .

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية :

- إن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات .
- إن محاسبة التكاليف تهتم بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة قبل اكتمالها أو بعد إكتمالها .
- إن نظام تشغيل محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و الإجراءات والقواعد المتعارف عليها ، بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع و تحليل و تفسير البيانات و إعداد مخرجات النظام[1] .
- إن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية و التجارية و الخدمية و الزراعية وغيرها من المؤسسات .
- إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير و معلومات تكاليفية تساعد في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات التي تعتبر جوهر العملية الإدارية .

1. 2 . 3 أهداف المحاسبة التحليلية الحديثة :

إن كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلا في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة و الفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق أهداف متعددة نذكرها كما يلي :

1 - قياس و تحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة ، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في[2] :

* حساب تكلفة البضاعة المباعة .

* توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية و ذلك لغرض الأعداد الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية .

1 - د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة . دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط1 ، 1999 . ص 13.

2- Elie Cohen , OP. cit. p 72 .

* تحديد سعر البيع للوحدة و بالتالي تحديد هامش الربح .

2 - إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج و متابعتها على مستوى الأقسام و المسؤولية .

3 - ترشيد القرارات الإدارية و مساعدتها في رسم السياسات .

4 - مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية و إعداد الموازنات التقديرية .

5 - تقييم أداء الأفراد و الأقسام و الأنشطة و تحسين نظم الحوافز[1] .

II . تصميم نظام معلومات التكاليف :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من نظم المعلومات التي تعمل في أية مؤسسة تنشط في مجال الأعمال ، كما يعتبر النظام الرئيسي الجدير بالثقة لتقديم معلومات كمية و ضرورية لمساعدة المسيرين في القيام بوظائفهم الأساسية .

فنظام المعلومات المحاسبي النموذجي هو الذي يوفر تدفقا للمعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية في المؤسسة حيث أن هذا النظام لا يقتصر على تواجد دورة مستندية و سجلات للتكاليف فقط بل يرتكز على مجموعة من الأسس و المبادئ التي تساعد على تقديم بيانات و معلومات تستخدم إداريا لتحقيق أهداف مختلفة . و لكن في الحقيقة لا يوجد نظام تكاليفي نموذجي يصلح بحيث يمكن تطبيقه على جميع أنواع المؤسسات فهناك تميز النظام بحيث ينطبق على مؤسسة معينة بالذات أو على مجموعة مؤسسات تربطها ظروف بيئية واحدة .

1.II تعريف نظام معلومات التكاليف :

قبل التطرق لتعريف نظام معلومات التكاليف سوف نتناول أولا تعريف النظام و أهمية هذا المفهوم .

يعرف النظام " Système " بأنه (وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تعمل جميعها على تحقيق مجموعة من الأهداف بفعالية و كفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة و المناسبة لكافة الوحدات الإدارية المتواجدة بالمنشأة)[2] .

و هناك من يعرفه بأنه (مجموعة من العناصر التي تتكامل لتحقيق غرض أو هدف مشترك)[3] .

[1] - محمد سامي راضي ، مرجع سابق. ص 16.

[2] - ستيفن . أ. موسكوف ، مارك جيمس سيمكن ، ترجمة : د/ كمال الدين سعيد ، د/ أحمد حامد حجاج ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، مفاهيم و تطبيقات. دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية 2002. ص 21 .

[3] - ريموند مكليود ، ترجمة د/ سرور علي إبراهيم سرور ، نظم المعلومات الإدارية . دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2000 . ص 66 .

كما محمد قاسǻ القريوتي فقد عرفǊ النǚاǫ (عبارة عǺ مجموعة مǺ الǼجزاǒ أو الǼنǚـ ـمة الـ ـفرعيـ ـة المترابǘة و المتكاملة و التي تشكل في مجموعǊا Ǖ كǗ متكاملǗ و النǚاǫ يƬتاƱ في مواƽ Ǻع ƽاǺ مكوناتǊ)[1] .

كما عرƱ كل مǺ O'donnell et koontz النǚاǫ (مجموعة مǺ العناǅ ر المترابǘة مǞ بعǔǊا و المشكلة كǗ متكاملǗ يسعى لتحقيǪ ǿدƱ معيǺ)[2] .

ومما تقدǫ يƬǀ f إلى : النǚاǫ ǿو مجموعة مǺ الǼنǚمة الفرعية التي توجد على مستوǎ تحتي أقل مǺ مستوǎ النǚاǫ الǼول و التي تعمل مǞ بعǔǊا البعǒ بǅورة تفاعلية و متكاملة و بتǢيير متبادل وǀلǮ مǺ أجل تحقيǪ ǿدƱ ǫاǼ مǺ مجموعة أو محدد أ بǢكبر قدر ممكـ Ǻ مـ Ǻ الكفـاǒة والفعاليـة Ǖ و يمكǺ أǺ تكوǹ النǚاǫ الفرعية عناǅ ر مادية أو غير مادية . و عليǊ فǚǹ النǚاǫ بǊǀا المعنى ليǆ بنǚرية ǭابتة بل ǿو اتجاǽ أو سبيل لمواجǊة قǔية محددة أو مشكلة معينة .

يوجد العديد مǺ أنواǝ الǼنǚمة التي تƬتلƱ باƻتǚƽ معايير التǅنيƱ و مǺ بينǊا نـǀكر ǿـ ǀǽ ـاǫـ ǚنـ Ǻميـا و ǿما : النǚاǫ المǤلǪ و النǚاǫ المفتوƵ Ǖ وقد جاǒ التǅنيǊ ƱǀǾا حسǢ معيار الǼتǅال (التǢǭر أو عـ دǫ التǢǭر) بالبيئة التي يعمل بǊا النǚاǫ حيƮ نجد أǺ :

- النǚاǫ المǤلǪ : ǿو ǀلǮ النǚاǫ الǀي Ǘ يǘǭر و Ǘ يتǢǭر بالمحيǖ الǀي يعمل فيǊ .
- النǚاǫ المفتوƵ : ǿو ǀلǮ النǚاǫ الǀي يǘǭر و يتǢǭر بالمحيǖ الǀي يعمل فيǊ Ǖ و ǿنا تǚǊـ ر أǿميـة التǤǀية المرتجعة « Feed - Back » .

إǺ البيئة الداƻلية للمǘسسة تشتمل على الǼقساǫ و الǼدارا Ʊ المتعددة التي تتǚافر جǊودǿـا جميعـا لتحقيǪ الǼǿداƱ العامة للنǚاǫ الكلي الǀي ǿو المǘسسة في الحقيقة Ǖ حيƮ يقوǫ كل قسǻ و الǀي يعد بمǭابة نǚاǫ فرعي بتحقيǪ الǼǿداƱ الƻاǅة بǊ في ƽوǒ الǼǿداƱ العامة للمǘسسة Ǖ و مǺ أجل الوǅول إلـى ǿǀǽ الǤاية Ǘبد مǺ وجود اǘتǅال و تفاعل بيǺ الǼقساǫ المƻتلفة . و منǊ فǚنǊ يتبيǺ لنا أǺ منǊج النǚاǫ قـد أǅبƵ مǭيل فلسفة شاملة و أسلوبا عƈريا في التحليل و التفكير و ǀلǮ لما يحملǊ مǺ قيمـة عاليـة و فائدة عǚيمة للمسير في المǘسسة و مǺ بيǺ ǿǀǽ الفوائد نǀكر[3] :

- منǞ المدير مǺ الƼياǝ في تعقيد الǊيكل التنǚيمي و تفاǅيل العمل .

---

[1] - د/ محمد قاسǻ القريوتي Ǖ نǚرية المنǚمة و التنǚيǻ Ǖ دار وائل للنشر Ǖ الǘ1 Ǖ عماǹ – الǼردǹ Ǖ 2000 . f .53.

[2] - H.koontz et C.O' donnell, management principes et méthode de gestion , Mc Graw , Hill , Canada. 1980 . p 10 .

3 - ريموند مكليود Ǖ مرجǞ سابǪ Ǖ f f 5- 6

- إدراك ضرورة وجود نظام جيد .
- التركيز على أهمية عمل كل أجزاء المنظمة مع بعضها البعض .
- إعطاء قيمة مرتفعة لمعلومات التغذية المرتجعة .
- التعرف على تأثيرات المؤسسة مع المحيط الخارجي .

و بعد تعريف النظام ننتقل إلى تعريف نظام معلومات التكاليف كنظام فرعي من النظام الكلي للمؤسسة حيث يعتبره الكثير أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية وهو يعني الأداة القادرة على توليد المعرفة المتعلقة بالوحدات الاقتصادية طبقا لاحتياجات محددة ومعروفة لدى مستخدمي هذا النظام[1] .

ويعرف هذا نظام معلومات التكاليف على أنه (عبارة عن طرق و أساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية و الخدمية و حركاتها في ضوء مجموعة قواعد و مبادئ متعارف عليها للتسجيل و التبويب و التحليل و التحميل ....الخ بغرض تقديم تقارير دورية و ملائمة وافية تساعد الإدارة في تحقيق أهداف التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات[2].

و يعرفه رضوان محمد العناتي أنه (مجموعة من المقومات و الأجزاء المترابطة و التي تسعى لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف)[3] .

و مما سبق من التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام معلومات التكاليف عبارة عن مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل و تحليل و تفسير عناصر التكاليف المتعلقة في المؤسسة طبقا لمبادئ و أسس علمية محددة ويتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية و الرقابية .

II. 2. مكونات نظام معلومات التكاليف وإعتبارات تصميمه :

II.2. 1 مكونات نظام معلومات التكاليف :

يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر التالية : [4]

---

[1] - د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون، مرجع سابق. ص 6 .
[2] - المرجع نفسه، ص 4
[3] - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف ، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان – الأردن . 2000 . ص 21 .
[4] - د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون، مرجع سابق . ص 7.

1 - مدخلات النظام : تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة و هي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي يتم تنقيتها و تشغيلها و تبويبها. و لكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بما يلي :

* القابلية للقياس .
* الموضوعية .
* الصلاحية .

و هذا يقتضي على مراعاة أهمية توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالنوعية و القدر المطلوبين .

2 - المعالجة أو تشغيل النظام : تتمثل عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف و احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة للتخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير و الديناميكية (الحركية) المستمرة. و يتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات و إثباتها و تبويبها و تحليلها في الدفاتر و السجلات و الكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام .

3 - مخرجات النظام : تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات و طريقة استخدامها فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات لغرض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات . وتعد التقارير الدورية و الخاصة من مخرجات النظام و التي عن طريقها يتم تبادل المعلومات و الآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة و كما أنه من المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير و سرعة عرضها عند وضع النظام .

4 - التغذية العكسية : تمثل التغذية العكسية العنصر الحساس في نظام معلومات و بدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية و الكفاءة المنشودة و هي في الحقيقة ما هي إلا انعكاس للمخرجات الرقابية باعتبارها هدفا من أهداف دراسة التكاليف . و التغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسلة عكسيا من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات و التشغيل و كذا المخرجات .

II . 2 . 2 الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف : ♣

لا تستقل إدارة التكاليف بمهمة تصميم نظام التكاليف بل من الضروري تشكيل لجنة لتصميم هذا النظام يترأسها ممثلين من ذوي الخبرة في التكاليف و الحسابات و العمليات الإنتاجية . و قبل تصميم أي نظام لمعلومات التكاليف يجب مراعاة عدة عوامل خاصة تتعلق بالأمر بعملية تحسين النظام الحالي و لعل أهم هذه العوامل هي :

* **حجم المؤسسة :** يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب و يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عنه المطبق في الوحدات المتوسطة أو الكبيرة و ذلك من ناحية البساطة أو التعقيد و حيث نجد أن الوحدات الكبيرة يتطلب الأمر فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الاستعانة بالأدوات الحديثة و التقارير الإحصائية .

* **مكون التكلفة المتبع :** و يقصد به الغرض من يرتبط بمدخل تصميم النظام و حيث تختلف أنواع النظام وفقا لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة و ذلك تبعا للعناصر التي تشتمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة فضلا عن اختلاف معدل التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها .

* **إمكانيات و احتياجات المؤسسة من الخبرات و المهارات :** إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلا عن تشغيله يحتاج إلى خبرات و مهارات خاصة و قد تلجأ الإدارة إلى البحث عن أفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخلها بالمستوى المطلوب و اللازم .

* **الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد :** إن إمداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية و النظم الحاسوبية التي تساعد في عملية الضبط عند تجميع البيانات و تحليلها مزايا يمكن تتبعها و قياسها و ذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة و الدقة مع مراعاة أن التشغيل الالكتروني للبيانات غالبا ما يتكلف نفقات رأسمالية باهظة .

* **تحديد الفترة التكاليفية :** و هي الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية و التي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج و الاعتبار العام في مجال تحديد فترة التكاليف هو أن تكون الفترة أقصر من الفترة اللازمة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي و بالتالي نجد أن الفترة التكاليفية تختلف عن السنة المالية حيث تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة فترات تكاليفية .

♣ تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على:
1. د/ هاشم أحمد عطية و د/ محمد محمود عبد ربه و مرجع سابق . ص ص 180 - 181.
2. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق . ص ص 333-335 .
3. د/ أحمد حلمي جمعة و آخرون ، مرجع سابق . ص ص 12- 13 .
4. ستيفن أ. موسكوف و مارك ج سيمكن، مرجع سابق . ص ص 25- 52 .

*** دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم :** يعتبر نظام المعلومات أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية و ينحصر الفرق بينهما في أن الأول يهتم بالبيانات و المعلومات المحاسبية بينما يهتم الثاني بكافة البيانات و المعلومات التي تتوفر في نشاط المؤسسة . و لما كانت المنظمة الإدارية الأساسية و على الخصوص منها التسييرية تتعلق بالمستقبل بكل تحدياته المستهدفة فإن هذا يوفر نظام معلومات المحاسبة ولا سيما التكاليفية منها في إطار أنظمة المعلومات هو موفر بالغ الأهمية لما يوفره النظام من معلومات وقتية و ملائمة تساعد الإدارة في القيام بمهامها و استراتيجياتها وخططها .

و لهذا السبب يجب أن يرتبط و اشتراك الإدارة في عمليات تصميم و تشغيل النظام التكاليفي و لا سيما الإدارة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف و الإنتاج و الأرباح في المؤسسة .

*** المرونة و التكيف مع تطورات الأنشطة :** إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة و عدد العمليات في المجالات الإنتاجية و التسويقية و الإدارية يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفا بالمرونة و الملائمة مع تطورات المحيط الداخلي و الخارجي .

*** الوضوح و الملائمة :** يجب أن يتصف النظام التكاليفي عند تصميمه بالوضوح و السهولة لضمان فهمه الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف كما أنه يجب أن يتصف بالملائمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل و الإجمال .

*** العوامل السلوكية و النفسية لأفراد داخل المؤسسة :** إن كل العوامل السابقة الذكر تساعد على تصميم نظام سليم و صحيح و التطور و التقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خاصة مع أنواع من العيوبات التي لا تبرز العبرة لمواجهتها بتصميم نظام سليم و صحيح بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذا النظام من قبل الأفراد في المؤسسة عند تطبيقه . فالمحاسب اليوم أخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية والنفسية للأفراد الذين يعملون فيه لأن الأفراد سيرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة .

و من أجل تجاوز هذه الحالة من عدم الرضى يجب تشجيع الموظفين على المشاركة في دراسة النظام و تقديم مقترحاتهم فيما يتعلق بالتخطيط و مسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهمون في إحداثها المسؤولين .

*** مدى تكلفة /عائد نظام معلومات التكاليف :** يقوم مصمم نظام التكاليف بتوضيح تقدير مادية النظام و ذلك بالتعرف على المفردات التالية :

* تكلفة تصميم النظام و تكاليف التطبيق .

* العائد من وجود النظام و يتمثل أساسا في مجموعة المنافع المرجوة من تطبيق النظام .

فعند تقييم نظام معلومات التكاليف يجب دراسة جدوى النظام و ذلك لتحقيق العلاقة بين العائد المتوقع من تطبيق النظام و بين تكاليف تشغيله و يعد هذا المعيار من المعايير لاختيار بين النظام و الطرق المحاسبية البديلة ، و الإدارة حريصة على اختيار النظام الذي تكون منافعه المتوقعة تفوق تكاليفه المتوقعة .

و تتضمن تكلفة الحصول على نظام محاسبي جديد تكاليف تدريب و تعليم مستخدمي هذا النظام بالإضافة إلى تكاليف شراء هذا النظام الجديد فضلا عن تكلفة الوقت المستغرق - الانتقال الأفراد لديهم قدرا كافيا من الرضا بالنظام القديم – في تطبيق النظام و شرح منافعه ، و مهما تعددت أشكال المنافع فإنه يمكن تلخيصها في صورة مجموعة القرارات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق النظام الجديد و التي تساعد في تحقيق الأداء المستهدف بأكبر قدر من الكفاءة و الفعالية .

غير أن قياس هذه المنافع و التكاليف ليس بالأمر الهين مما يدفع للاعتقاد أن هذا المدخل نظري أكثر منه مرشد عملي و مع هذا فإنه يوفر نقطة بداية لتحليل الكثير من المشاكل و القضايا المحاسبية بصورة أكثر كفاءة و فعالية .

3. II أنواع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي للتكاليف[1] :

نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات في ظل البيئة الراهنة للإنتاج و المتسمة بالتطور و التعقيد و اشتداد المنافسة ، كان على محاسبة التكاليف أن تركز على المزيد من تقديم المعلومات الملائمة الداعمة للنشاط الإداري على مختلف مستوياته و عموما يوجد ثلاثة أنواع من المعلومات تخدم كل منها غرضا معينا و هي :

1 **- معلومات تقدير الأداء** : حيث تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية و الخارجية على تقييم الأداء الوظيفي داخل الشركة .

2 **- معلومات توجيه الانتباه** : حيث تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور و عدم الكفاءة ، فضلا عن التقاء الضوء على مجالات التحسين و فرص التطوير.

3 **- معلومات حل المشاكل** : حيث تساعد هذه المعلومات على التحليل الكمي للمزايا النسبية للمنافع المختلفة للعمل أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن و إيجاد أفضل بديل يحقق الأداء المستهدف و غالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية .

غير أن إنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات تحكمها قواعد ضرورية نذكر منها كالآتي :

[1] - محمد سامي راضي ، مرجع سابق . ص ص 37- 38 .

1- **كفاءة وحسن اختيار المدخلات من البيانات** : تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات و تعتمد كفاءة المخرجات في جودتها و فعاليتها و موضوعيتها و دقتها على جودة و فعالية و موضوعية و دقة البيانات المستخدمة في إنتاجها .

و عموما من أجل تحقيق الكفاءة و الفعالية للبيانات المطلوبة يجب مراعاة النواحي التالية :

- الدقة في اختيار نوعية البيانات و بالقدر الكافي و حسن اختيار مصادرها الداخلية و الخارجية بما يتوافر فيها شرط الموثوقية و الاقتصادية .
- تحقيق الرقابة على المدخلات من البيانات و اختبارها في مرحلة مبكرة من مراحل معالجتها لما يحقق مزايا من تأكيد الصحة Validity و الدقة Accuracy و الشمولية Completness.

2- **تدعيم أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات** : إن مرحلة تشغيل البيانات تبدأ منذ استقبال هذه الخبرة من مصادرها المختلفة و معالجتها يدويا أو آليا أو إلكترونيا لتحويلها إلى معلومات و مخرجات و لأهمية هذه المرحلة في إنتاج المعلومات ينبغي وضع خطواتها تحت المراقبة الدقيقة و المتابعة المستمرة لضمان صيانة المعلومات المنتجة و تعتبر هذه المراقبة وقائية أكثر منها رقابة بالتغذية المرتجعة كما أن تصميم أساليب الرقابة على العمليات واستخدامها يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها و طبيعة نشاطها و كذا نظام معلوماتها .

3- **تدعيم أساليب الرقابة على المخرجات** : تهدف هذه المرحلة إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات من خلال قوائم الحسابات أو التقارير كما تتضمن هذه الأساليب أيضا بعملية معالجة البيانات نفسها عند نقلها إلى وحدة وسائل التخزين لتوصيلها إلى المستخدمين .

III. تبويبات التكاليف :

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تتلاءم مع الغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المعلومات اللازمة لتقييم الأداء و مناقشته و هذا تطبيقا للمبدأ الذي سبق التنويه إليه و هو تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة .

إن الطريقة التي تبوب بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها [1] :

- طبيعة نشاط المؤسسة : صناعية أو إدارية أو خدمية .

[1]- Jean Lochard , la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité , d' organisation paris, 1998 .p 86

- النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة .

و سوف يكون التركيز على المؤسسة الصناعية في دراستنا مع مراعاة أن الصناعة مفهوم واسع و إن كانت التكاليف التي تدخل تحت عنوان تكاليف الصناعة أو الإنتاج تستخدم على نطاق واسع بما في ذلك بعض الأنشطة الخدمية كمحلات بيع الوجبات السريعة مثلا [1] ، و قبل عرض الأسس المتبعة لتبويب التكاليف نشير إلى أن التبويب العام للتكاليف يقتضي تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين و هما :

- تكاليف صناعية
- تكاليف غير صناعية

التكاليف الصناعية : إن تكاليف أي منتج صناعي يتكون من ثلاثة عناصر أساسية وهي [2] :

* تكلفة الموارد المباشرة .
* تكلفة العمل المباشر .
* تكاليف صناعية غير مباشرة .

التكاليف غير الصناعية :و هي على جانب كبير من الأهمية لأنها تتضمن تكاليف الأنشطة اللازمة لتلبية طلبات العميل و تحقيق الاتصال بين المنتج و المستهلك الذي يؤدي بدوره النشاط الاقتصادي . و تشمل هذه التكاليف على :

* تكاليف التسويق أو البيع : مثل تكاليف الإعلان ، النقل ، مرتبات رجال البيع....الخ .
* التكاليف الإدارية : مثل تكاليف المسيرين و المنظمين و كافة الأعمال المكتبية التي لا تعتبر منطقيا من تكاليف البيع أو الإنتاج .

و تبوب التكاليف السابقة الذكر مجتمعة وفق الأسس التالية :

III .1 التبويبات التقليدية :

III .1 .1 حسب علاقتها بأغراض التكلفة أو وحدات الإنتاج :

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى : التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة .

---

[1]- ر. ت. ج جارسون و إيريك نورين ، ترجمة د/ محمد عصام الدين زايد ، المحاسبة الإدارية . دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002 ، ص 44 .

[2]- Lawerence Lvance , theory and technique of cost accounting , by Holt Rinchart and Winston . INC, USA. 1992 , PP 15-16 .

و لا يكون للتبويب معنى دون أن نحدد أولا أغراض أو وحدات حساب التكلفة ، حيث يعتبر تعريف غرض التكلفة على أنه (أي شيء نرغب في تحديد تكاليفه بشكل منفصل و الذي يمكن أن يتمثل في سلعة أو خدمة أو عميل أو قسم أو نشاط أو منطقة بيع ، ويتم اختيار أغراض التكلفة المناسبة على أساس ما يخدم القرارات الإدارية)[1] :

1. **التكاليف المباشرة** : هي تلك التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة و من تتبعها بطريقة ممكنة اقتصاديا ، و تتكون التكاليف المباشرة عموما من :

* المواد المباشرة : وهي كافة المواد الخام و المستلزمات الضرورية و المرتبطة بالمنتوج النهائي بصفة مباشرة حيث يمكن تحميلها للوحدات بشكل مادي و واضح .

* الأجور المباشرة : وهي تكلفة اليد العاملة التي ساهمت بشكل مباشر في إنتاج وحدات منتج معين ، حيث يمكن تتبع تكلفة العمل بشكل واضح لغرض التكلفة.

و قد أطلق HORNGREN على إجمالي المواد المباشرة و الأجور المباشرة مصطلح التكاليف الهندسية حيث عرفها بأنها تلك التكاليف التي تنتج من علاقات السبب - النتيجة واضحة و صريحة بين المدخلات و المخرجات [2] .

2. **التكاليف غير المباشرة :** و هي مجموعة التكاليف الأخرى ما عدا المواد المباشرة والأجور التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل و ليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بالذات ، أي لا يمكن تتبعها اقتصاديا و يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة ،[3] و تقسم التكاليف غير المباشرة إلى ما يلي:

* مواد غير مباشرة : و هي تلك المواد التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لمنتوج بحد ذاته بشكل واضح و دقيق و إنما هي مشتركة بين أكثر من منتوج .

* أجور غير مباشرة : و هي الأجور التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الوحدات المنتجة دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل و أسس و معايير تقريبية مختلفة ، على اعتبار أن هذه الأجور تخص الإنتاج بمجمله مثل أجور المشرفين ، مراقبين فنيين ، رواتب المسيرين ، أجور عمال الصيانة ، أجور مهندسي الإنتاج ، ...الخ .

1- هورنجرن تشارلز و آخرون ، مرجع سابق ، ص 52 .
2- مرجع السابق ، ص 731.

3 - Yves de rongé , Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et audit édition Economica , paris, 2000 , p 560 .

* تكاليƑ غير مباشرة ƥرǎ : و ǿي باقي عناǅر التكاليƑ التي Ɓ تتـƵمǼ ـƎا المجموعـƦ الـسابقة كاǿƙƚƬƦ و نفقاƦ اƗƬǐƗǎ و اƗيجار و التƋميناƦ ....الƣ .

و الجديد بالƤكر ǿƊا ǿƊ ƒ التقدǝ الكبير في اƗساليƒ و ƯرƼ اƗنتاƚ و ƨيادة استƢداǝ تقنيـƦ اƗنتـاƚ المتƯورة والمعقدة اƨداƦ التكاليƑ الǅناعية غير المباشرة ƒدرجة كبيرة فƵǐ عǼ ƅ ƵǼروǿ ƵƊناƒ جديـدة منƋǿ كمسبƒ ƥر لƨيادة ǿƦ البند مǼ التكاليƑ كƨيادة مبالƸ اǿƙƚƬƦاكاƦ عǼ ƆƅƦ و المعداƦ التي اقتنيƦ نتيجة التƯور التقني Ɓ و ǝاǿ ǝǐƦ اƗرتفاƑ في التكاليƑ غير المباشرة و نتيجة لتعقد العملياƦ التـ ǅنيعية في الƳ السنواƦ اƗخيرة سوƑ يكوǼ مǼ الǅعوبة بمكاǼ رد ǿǻƦ التكاليƑ لوحداƦ المنـتƚ أو ƥغـراƵ التكلفة . غير أǻƊ مǼ ناحية ƥرǎ تعتبر التكنولوجيا المتاحة حاليا لجمƑ المعلوماƦ قادرة علـى التتبـƑ اƗقتǅادǎ لبعƵ عناǅر التكاليƑ ƥغراƵ التكلفة والتي كانƦ تعاǋƚ مǼ قبل ǻƋǿ تكاليƑ غير مباشرة .

و Ɓ شƁ ƤǼ ǿƤǼ ƝمƦ يعتبر على جانƒ مǼ اƗǿمية لكوǼ ƤǼ المسيريǼ يƗƵƊƼǼ قراراتƎǿǝ على أساƨ التكاليƑ المباشرة ƥنƋǿ ƎكƝر دقة مǼ التكاليƑ غير المباشرة و ǿƦ ما يعرƑ بتحليل فعالية التكلفة [1] .

1.III . 2 حسƤ علاقة سلوكها بمƤǅرǈ التǦلƻة أو أساƑ النƪǿƦ [2] :

تبوƑ التكاليƑ حسƑ ǿƦ اƗساƧ إلى تكاليƑ ƥابتة و تكاليƑ متƸيرة و تكاليƑ مƥتلƯة .

عند تبويƒ التكاليƑ حسƑ نمƯ سلوƿ التكلفة بمحرƿ التكلفة سوƑ نكوǼ بحاجـة لتحديـد الفـروƵ اƗساسية التالية:

1. غرƵ التكلفة : حيƤ ƅǼ نمƯ سلوƿ التكلفة سوƑ يرتبƯ بƸغراƵ أو وحداƦ حساƒ التكلفة مƛل وحداƦ السلƑ المنتجة ƁالمشاريƑƁالعمƜƇƁ العƜمة التجارية Ɓ اƗنشƯة ƁاƗقساǝ.

2. البعد الƨمني : حيƤ ƅǼ نمƯ سلوƿ التكلفة سوƑ يتƛƋر بالبعد أو الفترة الƨمنية للقرارالمرادƗتƢƤǿ.

3. المدة المƜئمة : حيƤ ƅǼ نمƯ سلوƿ التكلفة سوƑ يتحدد فقƯ ƵǼمǼ ƯƼǼ النشاƯ اƙƤǿ تكوǼ فيـǿ ƊناƿǼ عƜقة محددة و فعالة يعتد بƎا بيǼ التكلفة و محرƿ التكلفة و تكوǼ مستقرة بشكل كاƑ ƥƜل ǿƦ النƯاƼ [3] .

---

[1]- H.koontz et C.O' donnell . Op cit. p119.

[2]- ǿورنجرǼ و ƥروǼ Ɓ مرجƑ سابƼ. ƭ 82 .

[3]- رƒاƒ ƕ جارسوǼ Ɓ ايريƿ نوريƧ Ɓ مرجƑ سابƼ . ƭ 282 .

محرك التكلفة أو أساس النشاط :

يعرف Ray Garrison محرك التكلفة « Cost driver » (أساس النشاط) و هو مقياس لما يتسبب في حدوث التكاليف)[1] .

كما يعرفه Horngren بأنه (أي عامل يؤثر في التكلفة فيسبب تغير في إجمالي التكلفة المرتبطة بغرض التكلفة)[2] .

ومن خلال التعريفين السابقين نستطيع القول بأن محرك التكلفة « Cost driver » هو العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض التكلفة نحو سلوك معين و ذلك خلال مدة زمنية أو فترة معينة من العمل .

عند اختيار محرك تكلفة معين كأساس لتوجيه تكاليف نشاط معين يجب التحقق من وجود علاقة السبب-النتيجة و هذا ضرورية لتحديد سلوك التكلفة في ظل الافتراضات السابقة الإشارة إليها[3] وقد جرت العادة أن نستخدم حجم الإنتاج أو مستوى النشاط للدلالة على أساس النشاط و ذلك من خلال وحدات قياس الحجم أو مستوى النشاط ليس واحدا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف[4] .

و من أكثر محركات التكلفة شيوعا ساعات تشغيل الآلات، عدد الوحدات المنتجة، عدد الوحدات المباعة ووفقا لما تقدم يكون لدينا :

1 - **التكاليف الثابتة** : هي تلك التكاليف المتعلقة بغرض تكلفة معين و التي لا تتغير في مجموعها برغم التغير في محرك التكلفة أو أساس النشاط خلال مدة معينة و على مدة فترة معينة من العمل .

و نجد أن نصيب الوحدة من هذه التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في مستوى النشاط فكلما زاد مستوى النشاط (مثل عدد الوحدات المنتجة) كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة[5] وتتمثل التكاليف الثابتة في عناصر مثل : تكلفة الإيجار، التكاليف الإدارية، تكاليف تسويقية ثابتة التأمينات، الأجور المضمونة....الخ .

و يمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين هما[6] :

أ- **التكاليف الثابتة الالتزامية** : و هي التكاليف الناتجة عن الاستثمارات في المباني و الآلات و المعدات و الهيكل الأساسي للمنظمة و هي ذات طبيعة طويلة الأجل و لا يمكن التخلص منها في الأجل

---

[1] - ray garrison , managerial accounting,7th ED- business publication . INC. 1997.p 27 .

[2]- هورنجرن و آخرون، مرجع سابق . ص 56.

[3] - المرجع نفسه، ص 534.

[4]- د/ أحمد نور، مرجع سابق . ص 71.

[5]- Abd Allah Boughaba, comptabilité analytique d' exploitation, tome2. berti édition, Alger. 1991. p 23 .

[6]- اريك نورين، ري جارسون، مرجع سابق. ص 284 .

القصير بسبب التأثير الضار و الخطير لها على الربحية و الأرباح طويلة الأجل للمؤسسة مثل: مرتبات الإدارة العليا و تكاليف المباني و المعدات و الضريبة العقارية و التأمينات ...الخ .

ب- **التكاليف الثابتة الاختيارية :** و تعرف بأنها التكاليف الثابتة التي تخضع لتقدير الإدارة في المدى القصير و تنشأ نتيجة قرارات الإدارة الدورية (السنوية عادة) التي تحدد الحد الأقصى لما يحدث من تكاليف، و ليس لها علاقة سببية – نتيجة واضحة بين المدخلات و المخرجات مثال ذلك تكاليف الإعلان و العلاقات العامة و تدريب المديرين و التعليم و البحوث و برامج التنمية الإدارية .

و الشكلين رقم 2 و 3 يبينان سلوك التكاليف الثابتة الكلية و الوحدوية على التوالي:

شكل رقم : 2
سلوك التكاليف الثابتة الكلية

حيث : B- حجم التكاليف الثابتة

CFt - التكاليف الثابتة الكلية

V - عدد الوحدات المنتجة

شكل رقم : 3
سلوك التكاليف الثابتة الوحدوية

CFV – التكاليف الثابتة الوحدوية

Source : Yves de Rongé . OP .cit .pp 560 - 565

2- **التكاليف المتغيرة** : هي تلك التكاليف المتعلقة بعنصر تكلفة معين و التي يتغير مجموعها بشكل تناسبي و طردي مع التغير في حجم النشاط[1] و ذلك في ظل مدى ملائم و على مدى زمني معين و من

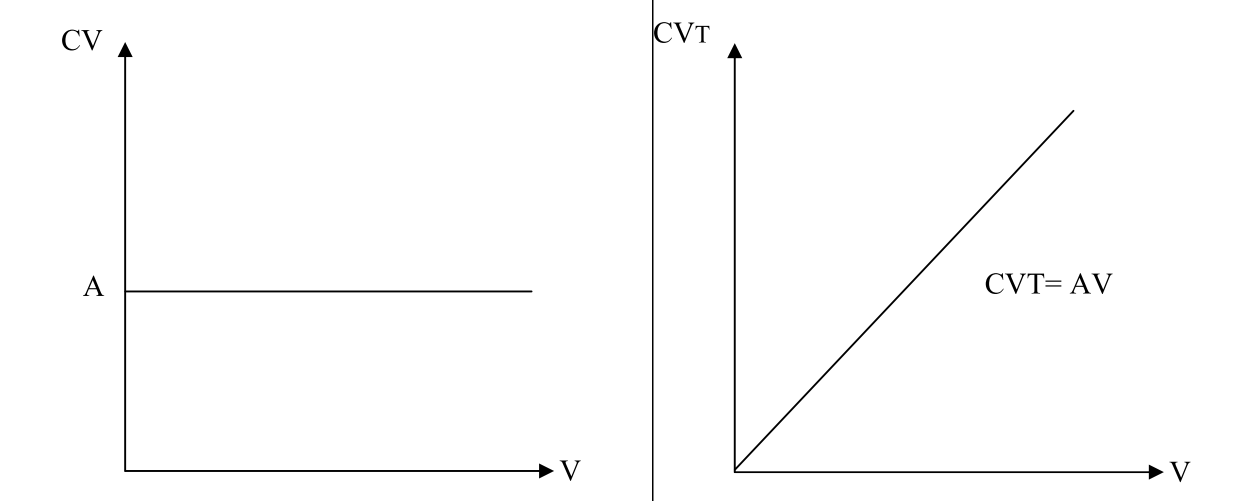
[1]- Henry Court, Geam Leurion, comptabilité analytique et gestion, Tome 1. les éditions faucher, Paris. p 157.

بقاء العوامل الأخرى ثابتة كأسعار المواد الأولية و معدل الأجور و مواصفات السلع و الأسـاليب التقنـي للإنتاج و التسويق و أمثلة ذلك التكاليف : المواد المباشرة و الأجور المباشرة و التكاليف التسويقية المتغيرة .....الخ .

ويبين الشكلان رقم 4 و 5 على الترتيب سلوك التكاليف المتغيرة الكلية و الوحدوية .

الشكل رقم : 4 — سلوك التكاليف المتغيرة الكلية

الشكل رقم : 5 — سلوك التكاليف المتغيرة الوحدوية



حيث :

A- التكلفة المتغيرة للوحدة

CV- التكاليف المتغيرة الوحدوية

V- حجم الوحدات المنتجة

CVT- التكاليف المتغيرة الكلية

Source : Yves de Rongé . OP cit pp 562 - 563

3 - **التكاليف المختلطة أو التكاليف شبه الثابتة و شبه المتغيرة :** قد يصعب في بعض الحـالات تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط مثل (عدد الوحدات المنتجة) إلى تكاليف ثابتـة و تكاليف متغيرة و إنما نجد نوعا ثالثا و هو عبارة عن تكاليف ليست ثابتة أو متغيرة كليا فهي تتغيـر جزئيا مع تغير مستوى النشاط و يبقى جزء منها ثابتا حتى مستوى معين من مستوى النـشاط و

ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى حجم النشاط[1] ولغرض التحليل من أجل تحديد سلوك هذه التكاليف يمكن تقسيم التكاليف المختلطة إلى نوعين هما :

أ – **التكاليف شبه المتغيرة** : وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة حيث أنها تتغير بنسبة أقل، والجزء المتغير فيها يكون أكبر من الجزء الثابت، حتى أن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة ويمكن فصلها مثل مرتبات وعمولات البيع[2] .

ب - **التكاليف شبه الثابتة** : وهي التكاليف التي يمكن الربط بينها وبين حجم النشاط ونتيجة لهذا تسلك هذه التكاليف سلوك التدرج، فالتكلفة تظل ثابتة على مدار مدى واسع من النشاط ثم تقفز مرة واحدة إلى أعلى[3]، مثل تكاليف الكهرباء والتدفئة والمهمات والصيانة ....الخ .

يمثل كل من الشكلين رقم 6 و 7 سلوك التكاليف شبه الثابتة والشبه المتغيرة .

شكل رقم : 6

سلوك التكاليف شبه الثابتة

C

V

المصدر : إيريك نورين ، جاريسون ، مرجع سابق. ص 287.

شكل رقم : 7

سلوك التكاليف شبه المتغيرة

C

عنصر التكاليف المتغيرة

عنصر التكاليف الثابت

V

Source: Yves de Rongé .OP.Cit. p 56

حيث :

V- عدد الوحدات المنتجة

C- التكلفة

1- عوض محمد الكفراوي ، دراسة في الإنتاج و التسعير في الإسلام . مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية- مصر ، 1985 . ص 47 .

2- د/ كمال خليفة أبوزيد ، الرقابة على عناصر التكاليف. الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية- مصر 1997 . ص 280 .

3- المرجع نفسه . ص 281 .

III. 1. 3 حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها :

يتم تبويب التكاليف حسب عامل الزمن أو تبعا لوقت حدوثها إلى ثلاث مجموعات هي : [1]

* التكاليف التاريخية (الفعلية) .
* تكاليف الإحلال .
* التكاليف المعيارية

1- **التكاليف التاريخية :** هي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع أو الخدمات وفي هذا يؤكد محمد الفيومي محمد قائلا (أن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي و لا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حاليا و هي غير مرتبطة بالقرارات في المستقبل) [2] وعليه فهذه التكاليف لا يجب استخدامها في تحليل البدائل .

2- **تكاليف الإحلال :** تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليـا لاسـتبدال أصـل مـن أصول قائمة بآخر يقوم بنفس العمل و عادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية و ذلك نظـرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو اختلاف التصميم ...الخ .

4- **التكاليف المعيارية :** هي تكاليف مستقبلية يتم تقديرها مسبقا لتمثل الهدف الواجب التوصل إليـه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة [3] و تستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة و رفـع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة كما يمكن مقارنـة التكـاليف الفعليـة مـع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات و إجراء التصحيحية اللازمة [4].

1- محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 76 .
2- محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص ص 58-59 .
3- عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية و بحوث العمليات . مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية- مصر. 1974 ص 446.
4 - Robert. E.Seiler, France Collins, accounting principles for management . Bell and Howell company , USA. 1980 . p 190

III.1.4 حساب التكاليف في المؤسسة :

في الغالب تقوم المؤسسات بثلاث وظائف أساسية هي [1] :

- الشراء .
- الإنتاج .
- التوزيع .

و في بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث و التطوير و بناء على هذه الوظائف يتم تقسيم التكاليف إلى :

1. **تكاليف الشراء** : و هي مجموعة النفقات المتعلقة بشراء مواد و مستلزمات الإنتاج بمـا فيهـا مصاريف التخزين و تحسب كما يلي :

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

2. **تكاليف الإنتاج** : و هي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد و مستلزمات بواسطة العمل إلى منتجات معينة، و تتضمن تكاليف شراء المواد و المستلزمات و تكاليف اليد العاملة المتواجـدة في مختلف مراكز العمل و مختلف النفقات المتعلقة بهيكل التسيير و تحسب كما يلي :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد + مصاريف الإنتاج .

3. **تكاليف التوزيع** : و هي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي و إيصـاله إلـى المستهلك و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي [2] :

- تكاليف تخزين المنتج النهائي .
- التكاليف المتعلقة بعملية البيع و التوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار و الترقية .
- تكاليف خدمات ما بعد البيع .

4. **تكاليف البحث و التطوير** : و هي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع و تجريب أفكـار لمنتجـات أو خدمات أو عمليات جديدة و أحيانا تدمج هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج و تأخذ أشـكالا متعـددة، كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب و مصاريف المختبرات [3].

[1]- Jean lochard , Op cit. p 102.

[2] - IBID, p 105 .

[3] - IBID . p 107 .

III.1. 5 حسب مستوى الرقابة على التكاليف :

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى :

1 - **تكاليف خاضعة للرقابة** : و هي التكاليف التي يمكن للمسؤول عنها عند مستوى إداري معين و لمدة زمني معين يراقبها و يؤثر عليها.

2 - **تكاليف غير خاضعة للرقابة** : و هي التكاليف التي لا يستطيع المدير التأثير عليها في مستوى إداري معين حيث لا يستطيع مراقبتها مدير في مستوى إداري أعلى .

و هنالك بعد آخر للتحكم في التكاليف إلى جانب بعد المستوى التنظيمي و سلطة القرار هو بعد الزمن حيث أن التكاليف غير الخاضعة للرقابة في الأجل القصير يمكن مراقبتها في الأجل الطويل كتكاليف عقود الإيجار [1] .

III .1 .6 حسب علاقتها بالفترة المحاسبية [2] :

تبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى :

1- **التكاليف الإيرادية :** و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب و الأجور و فواتير الكهرباء والهاتف.... الخ .

2- **التكاليف الرأسمالية :** و هي مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالآلات و الأراضي و المعدات .... الخ .

III .1 .7 حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية :

وتبوب التكاليف حسب هذا الأساس إلى :

1 – **التكاليف الملائمة(المناسبة) :** و هي تلك التكاليف المتوقعة مستقبلا و التي تختلف بين سبل أو مسارات النشاط البديلة [3] .

كما عرفت أيضا بأنها (التكاليف المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتخذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية) .

1- سليمان سند سبب السبوعي ، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام نظام ABC و أثره في اتخاذ القرار ، دراسة نظرية و تطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة المحدودة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة و الاقتصاد . جامعة بغداد . 1996 . ص 11.

2- رضوان محمد العناتي ، مرجع سابق . ص 36 .

3 - د/ ليستر إ. هينجر ، د/ سيرج ماتولتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر. السعودية . 2003 . ص 181.

و هناك من يعرفها على أنها (التكاليف التي تستبعد - كليا أو جزئيا - كنتيجة لاختيار بديل معين دون البدائل الأخرى في حالة اتخاذ قرار معين) [1] .

و بناءً على ما سبق فإن التكلفة الملائمة لاتخاذ القرار لا تشمل على :

- التكاليف الغارقة .
- التكاليف التي تحدث في المستقبل و لا تختلف بين البدائل .

2 – **التكاليف التفاضلية** : يطلق مصطلح التكلفة التفاضلية على التكلفة الملائمة الإضافية [2] و منه فهي تشير إلى الفرق بين تكلفتين كليتين لبديلين معينين عند اتخاذ القرار ، بمعنى آخر هي التكاليف الموجودة في أحد البدائل عند اتخاذ القرار و غير موجودة في البديل الآخر [3] .

كما أن هناك من يعرفها على أنها الفرق بين التكلفتين الكليتين لمستويين مختلفين من النشاط فإذا كان هناك زيادة في النشاط تسمى تكلفة إضافية و أما إذا كان هناك انخفاض في النشاط تسمى تكلفة متجنبة ، و يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن التغير الحادث في التكلفة بين فترتين من الزمن دون التغير في حجم الإنتاج ، نتيجة تغير الأسعار [4] .

3 - **تكلفة الفرصة البديلة** : تعرف على أنها الخسارة أو التضحية لمنفعة كان من الممكن الحصول عليها من البديل التالي الأفضل لبديل تم اختياره و لا تقيد هذه التكلفة في السجلات لكنها ضرورية عند الاختيار بين البدائل ، و تستخدم تكلفة الفرصة البديلة عند المفاضلة بين قرارات الإنتاج أو الشراء و قرارات إسقاط بعض المنتجات.

4 - **التكاليف الغارقة** : لقد سبق و أن تعرضنا للتكلفة الغارقة (التاريخية) و هي التكلفة التي حدثت في الماضي و لا يمكن تعديلها بأي قرار في الحاضر أو المستقبل لكن هذه التكاليف تكون ملائمة في مجال التوقع بالتكاليف المستقبلية كما تساعد المديرين على تقييم الأداء .

5 - **التكاليف الممكن تجنبها** : هي تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار و هي تشمل تلك التكاليف التي يمكن استبعادها جزئيا أو كليا عند اتخاذ قرار معين و هذا المفهوم يكون مفيدا في سياسة تخفيض التكلفة التي تكون مرتبطة إرتباطا مباشرا بوحدة التكلفة محل القرار المراد اتخاذه بشأنها مثل قسم معين ، أو عميل معين أو إنتاج سلعة معينة .

[1] - هيرمان نورجين ، رأي جارسون ، مرجع سابق ، ص 676 .
[2] - هورنجرن ، فوستر ، مرجع سابق ، ص 605 .
[3] - هيرمان نورجين ، رأي جارسون ، مرجع سابق ، ص 698 .
[4] - د/ أحمد نور ، عبد المقصود دبيان ، محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1989 ، ص ص 63-64 .

تحمل بعض التكاليف غير المباشرة و لكونها تكاليف عامة لا تخص منتجا بعينه فهي تكلفة بعينها يعاد تخصيصها لباقي الأجزاء و بالتالي فهي تكاليف غير ملائمة لا يمكن تفاديها عند اتخاذ القرار .

و في ظل التطورات الأخيرة لبيئة الأعمال و زيادة حدة المنافسة ظهرت تبويبات أكثر تقدما وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية لا سيما و أن رضا المستهلك أو العميل يشكل محور نجاح كل مؤسسة أو تنظيم فضلا عن تزايد العدد من المؤسسات التي تستلزم توجهها من عملائها.

و من بين أهم التبويبات المتقدمة للتكاليف هي [1] :

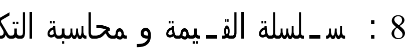
* التبويب حسب وظائف الأعمال لسلسلة القيمة .
* التبويب حسب الأنشطة التي تضيف و التي لا تضيف قيمة للمنتج .
* التبويب حسب طبقية (هرمية) التكاليف و محرك التكلفة .

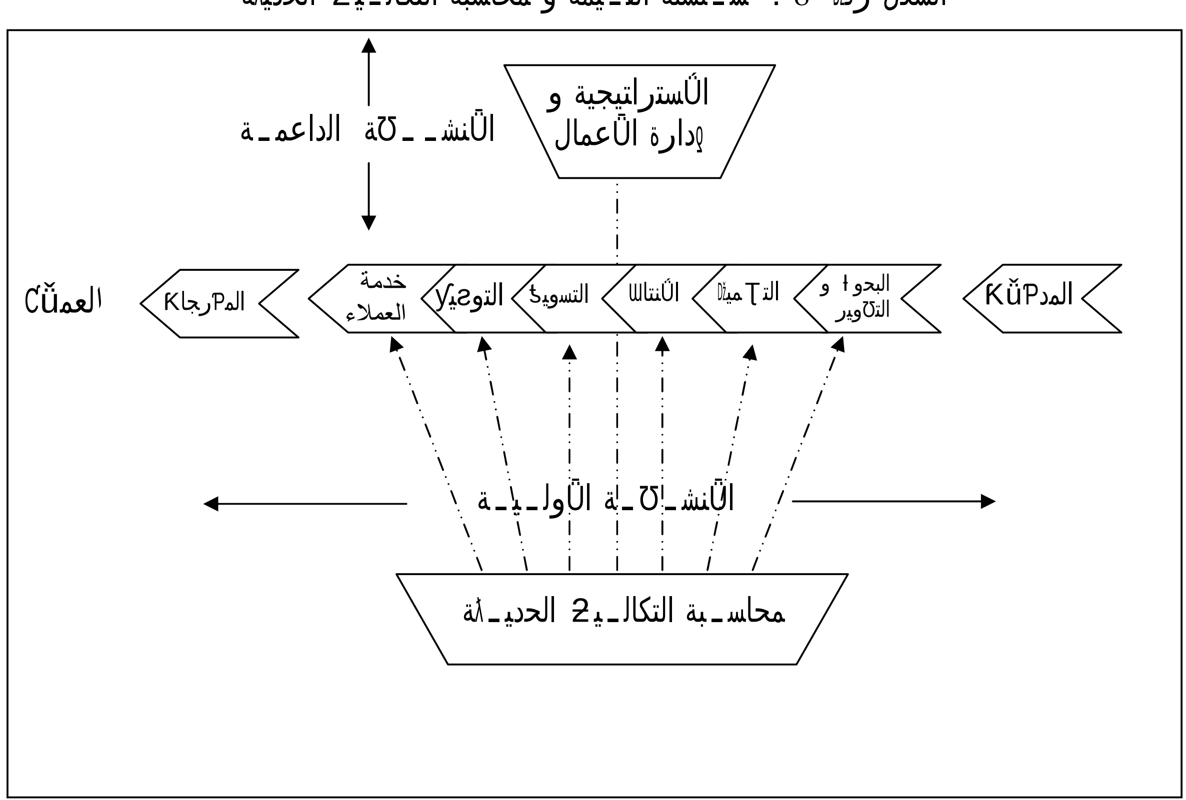
III .2 التبويبات الحديثة :

III . 2 . 1 التبويب حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال :

و تعرف سلسلة القيمة بأنها تلك التي يمكن اعتبارها سلسلة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات و هي تتألف من عدد من الأنشطة الأولية و الأنشطة الداعمة أين تحتاج إلى كل نشاط يجب أن يعمل على إضافة قيمة للمنتج في نظر المستهلك أو العميل و من هذه الأنشطة قد يكون من الضرورية إعطاء المستهلك (العميل) الأولوية الأولى لكل الأطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة بما فيها المدير و المحاسب و الموضحة في الشكل التالي :

[1] - هورنجرن و آخرون، مرجع سابق، ص 82 .


الشكل رقم 8 : سلسلة القيمة و محاسبة التكاليف الحديثة



المصدر : هورنجرن و فوستر ، مرجع سابق .

و تبوب التكاليف حسب الوظائف إلى :

1 - **تكاليف وظيفة البحوث و التطوير** : و هي كافة التكاليف المتعلقة بجمع و تجريب الأفكار المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة .

2 - **تكاليف وظيفة التصميم** : وهي التكاليف المتعلقة بالتخطيط التفصيلي و الهندسي للمنتجات و العمليات الجديدة .

3 - **تكاليف وظيفة الإنتاج** : و هي تكاليف التحويل للأفكار و التصميمات إلى منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء باستخدام الموارد اللازمة لذلك .

4 - **تكاليف وظيفة التسويق** : و هي تكاليف الاتصال بالأفراد و الجماعات من أجل تكاليف بحوث السوق و تعريف العميل بالمنتج وحثه لشرائه و تكاليف الإعلان و الترقية و الإشهار و غيرها .

5 - **تكاليف وظيفة التوزيع** : وهي تتضمن تكاليف تسليم المنتجات من خلال قنوات التوزيع المختلفة.

6 - **تكاليف وظيفة خدمة العملاء** : و هي تكاليف الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للعميل بعد البيع كالإصلاحات و الضمان و الصيانة و المكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل ...الخ .

أما وظيفة الاستراتيجية وإدارة الأعمال فهي وظيفة تمتد عبر كل الوظائف السابقة في المؤسسة و يتولى مسؤولية هذه الوظيفة المسيرين في الإدارة العليا و المسيرين في الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة .

إن الكثير من المؤسسات لا تعتمد على هذا التبويب لتكاليفها و لكنها تقوم بتجميع البيانات في مجموعات تكلفة منفصلة لكل وظيفة من وظائف الأعمال دون مراعاة إمكانية في الوقت الحالي ، ففي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تشتمل تكلفة المنتج على التكاليف الصناعية فقط ، بمعنى أنها تحليل المقدرة على الربحية تستبعد المؤسسات بعض أو كل تكاليف أعلى سلسلة القيمة كتكلفة البحوث و التطوير و تصميم المنتج و تكاليف نهاية السلسلة و التي تتكون من التسويق و التوزيع و خدمة العملاء و لكن من المحتمل أن هذه التكاليف يمكن أن تمثل نسبة كبيرة أو نسبة من التكاليف الكلية [1] .

III. 2. 2 التبويب حسب الأنشطة التي تضيف / و التي لا تضيف قيمة للمنتج:

و تبوب التكاليف وفقا لهذا الأساس إلى :

1 - **تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة** : إن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة للمنتج يمثل مرآة لما في إدارة التكلفة ، و الأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يرى العميل أنها تزيد في منفعة السلعة أو الخدمة التي يشتريها ، مثل تكاليف تصميم المنتج بناء على رغبة مرتدة من العملاء ، فحص الموردين ، الاعتماد ، ترتيب المخزون ، شراء المواد ... الخ .

2 - **تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة** : و هي تكاليف تلك الأنشطة التي لا تساهم في خلق قيمة إضافية في المؤسسة و في المنتوج و بالتالي لا تضيف ربحية للعميل . و من أمثلة هذه الأنشطة إعادة تشغيل الإنتاج ، مناولة المواد و الاستعداد للإنتاج .

فتبويب التكاليف حسب الأنشطة التي تضيف قيمة أو تلك التي لا تضيف قيمة تتطلب من ناحية أخرى فضلا عن ضرورة تحديد هذا التبويب و تطويرها مع زيادة خبرة المدير.

1 - [illegible] ، مرجع سابق. ص ص 602-603 .

و أما الفائدة المرجوة من التبويب يمكن تلخيصها فيما يلي :

- تحديد تكلفة المنتجات التي يرغب العملاء في شرائها .
- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة .
- تحديد أسباب الأنشطة التي لا تضيف قيمة و العمل على تفاديها أو التخلص منها بغرض تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن .

III . 2. 3 التبويب حسب التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكاليف [1] :

يقصد بتسلسل التكلفة هرميا أو طبقيا تجميع التكاليف في مجموعات تكلفة متجانسة على أساس الطبقات المختلفة لمسببات التكلفة (محركات التكلفة) بمعنى درجات الصعوبة المختلفة في تحديد علاقة السبب بالنتيجة . طبقا لهذا التسلسل الهرمي أو الطبقي فإن كل التكاليف لا تتحرك بالمتغيرات المرتبطة بمستوى وحدة المنتج (السلعة أو الخدمة) و بالتالي فإن فكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن هناك مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر على تكاليف مختلفة.

و عليه فإنه يمكن تحديد أربع مستويات طبقية للتكلفة * :

1. تكاليف مستوى وحدة المخرجات.
2. تكاليف مستوى الدفعة .
3. تكاليف خدمة و رعاية المنتج .
4. تكاليف خدمة و رعاية التسهيلات .

إن هذا التصنيف للتكاليف حسب الطبقات المختلفة لمحركات التكلفة يكون مفيدا للإدارة في تحليل سلوك التكلفة و يساعدها على اتخاذ قرارات على بصيرة أكبر عند كافة المستويات . و هذا التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكلفة ليس إلا واحدا من عدة تسلسلات هرمية يمكن أن تأخذها المحاسبة في الاعتبار عند تطوير نظم المحاسبة الإدارية بها و لا بد أن نذكر التسلسلات الأخرى و المتمثلة أساسا في :[2]

---

[1] - هورنجرن و آخرون ، مرجع سابق . ص 854- 858 .

* سوف نتناول هذه النقطة بالتفصيل في فصل لاحق .

[2] - هورنجرن و آخرون , مرجع سابق , ص ص 854. 858

- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس هيكل التنظيم .
- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس العملاء .
- التسلسل الطبقي (الهرمي) للتكاليف على أساس العلامة التجارية .

* **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس هيكل التنظيم** :

و هو ما يبين التسلسلات الهرمية المعتادة حيث يقوم التبويب على أساس الخطوط الهيكليـة للتنظيم (مثلا : أقسام ، ورش ...الخ) حيث كل قسم منها تبوب فيه التكاليف إلى ثابتة و متغيرة ، و التكاليف الثابتـة تبوب إلى تكاليف يمكن التحكم فيها داخل القسم و تكاليف غير يمكن التحكم فيها خارج القسم ، و قد تـم شرح معنى قابلية أو إمكانية التحكم في التكاليف في عنصر سابق .

* **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس العملاء** :

كما سبق و أن ذكرنا من قبل فإن العميل يعتبر المدخل الهام للإدارة الحديثة و لهذا نجـد أن كثيـرا مـن المنظمات تحرص على تحسين و تحديد تكلفة العميل . و التسلسل الهرمي أو الطبقي للتكلفة على أساس العملاء يتضمن ثلاث مستويات هي :

1 – تكاليف محددة للعميل و تتحدد بالتكاليف الصناعية المباشرة و غير المباشرة لكل منتج يباع للعميـل بالإضافة إلى التكاليف غير الصناعية المرتبطة بالعميل سواء التكاليف المباشرة أو غير المباشـرة المعينة لكل عميل كتكلفة الشحن السريع للعميل مثلا .

2 – تكاليف محددة لمجموعات العملاء و تقسم إلى مجموعة عملاء البيع المباشر و مجموعـة عمـلاء سوق التجزئة .

3 – التكاليف التي تخص مجموعات العملاء أو العملاء الفرديين كتكاليف الإعلان و الترويج عـن سـمة العلامة التجارية .

و هذه المجموعات الثلاثة لتكلفة العميل تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات التي تؤثر على مستويات مختلفة للتشغيل ، كما يفيد التبويب أيضا في ترشيد اختيار مجموعة العملاء الواجـب التحـسين أو التركيز عليها .

* **التسلسل الهرمي (الطبقي) للتكلفة على أساس العلامة التجارية** :

إن أسماء العلامة التجارية مثل كوكا كولا ، سوني و بيبسي تمثل أصول ذات قيمة للشركات المالكة لهـا و عادة ما تتخذ الشركات الكبرى قراراتها بالارتكاز على مجموعـات العلامـة التجاريـة ، ويمكـن أن يتضمن هذا التسلسل المجموعات التالية:

1- تكاليف مستوى المنتج الفردي : و هي التكاليف التي تنسب إلى كل وحدة منتج فردي .

2- تكاليف خط الإنتاج : و هي التكاليف التي تدعم تحسين و تسويق مجموعة المنتج ككل .

3- تكاليف مستوى المنظمة التجارية : و هي التكاليف التي ترجع إلى الدعم بصفة عامة لكل المنتوجات التي تباع تحت إسم المنظمة ، و بتعيين التكلفة على المستويات المختلفة في التسلسل الهرمي أو الطبقي يمكن أن يساعد الإدارة على اتخاذ ما يقابلها من قرارات عند كل مستوى .

خلاصة الفصل الأول :

مما سبق نخلص إلى القول أن محاسبة التكاليف باتت تلعب في الوقت الحاضر دورا هاما و أساسيا من خلال توفيرها للبيانات و المعلومات اللازمة و الملائمة لمتخذي القرارات الداخلي و الخارجي و بالشكل الذي يعين المؤسسة - عند كافة مستوياتها – على أداء وظائفها على خير وجه و بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية .

فقد فرضت التغيرات السريعة و التطورات الكثيفة على المؤسسات الحالية إعادة النظر في طرق تسييرها و إستراتيجياتها حتى تستطيع التعامل مع التعقيدات التي شهدتها و تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بأبعادها المختلفة في السنوات الأخيرة و على الأخص في تكنولوجيا الصناعة و وسائل الإنتاج و ما صاحب ذلك من إشتعال المنافسة بين المنتجين .

و من البديهي أن يكون التغيير في طرق و أساليب التسيير يتطلب بالضرورة إعادة النظر في نظام محاسبة التكاليف و ذلك حتى تتمكن من تزويد المديرين بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات و رسم الخطط و السياسات و الإستراتيجيات ، و هو ما انبثق عنه مدخل التكاليف المدعم للنشاط الإداري أو ما يسمى بالمحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير .

و نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لقيام الإدارة بمهامها المختلفة في ظل التطورات الراهنة لذلك على محاسبي التكاليف أن يركزوا جهودهم بعناية كبيرة لتقديم المعلومات الملائمة و الداعمة للنشاط الإداري على كافة مستوياته . وحتى يمكنه تلبية هذه الحاجة يجب أن يعمل أولا على تصميم نظام لمعلومات التكاليف تتسم بالكفاءة و الفعالية و بالتالي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار عدد من الاعتبارات و لعل أهمها بوجهة نظر المسيرين و دعم إدارة المؤسسة لهذا النظام المعلوماتي بما يحقق الأهداف و الإستراتيجيات و كذا مراعاة العوامل السلوكية و النفسية لمستخدمي النظام بما يحقق لهم القناعة و الرضا ، مع ضرورة تقييم جدوى النظام من خلال مقارنة تكاليفه المتوقعة بعوائده المتوقعة منه .

فǤŁ كاǻ ǻǼǹǇ معلوماƘ التكاليƸ يعمل على تحقيǨ ǽƾǼاƸ عدة مǻ ƤǊǆل المعلوماƘ التـي يوفرǿـا لǘدارة للقياǵ بوǛاƟǨǿ المتǼǹلة في مجال التƺǘيƺ و الرقابة واتƼǧ القراراƘ التي تمكنǾǼ مǻ المحافƲـة على مكانتǾǼ و استمرارǽǿ في السوǩ Ǚ فǹǼǲ مǻ الƱبيعي ǻǚ يعتمد ǼǧǷ النƲاǵ على ƽكǂǧر مǻ Ʊريقة لتبويƞ التكاليƸ و ǻǧǷ Ǚ التعدد Ǟ يعد مǻ قبيل الترƽ Ƹǧو الرفاǿية المحاسبية و ǚنما ǿو ǷمرƮ تǹرǾǹ ال ـǂǿ ǂرورة Ǚ و قد ƞǻǧ ƘرǨǯ على جانƞ التبويباƘ المعروفة للتكاليƸ تبويباƽ Ƙكǂǧر تƱورا و مواكبـة للمǾـǿǩيǥǧ اǘداريـة المتƱورة كǂرورة تǹƽǧǥ وجǹǨǧ نǛر الƸبائǻ و المسيريǻ عند وǂƞ ǼǛǥǧ للتكاليƸ في المƚسسة .

الفصل الثاني

الطرق التقليدية للتكاليف و تقييمها

I - طريقة التكاليف الكلية (مراكز التحليل) .

II - طريقة التكاليف المتغيرة .

III - تقييم الطرق التقليدية لحساب التكاليف .

الǘرǩ التǬليدية للتǓاليǦ و تǬييمها :

لقد تباينƪ وجǊاƩ النǛـر بǺǐوǍ حساƣ تكلǨة المنتوƱ و ǿǀǿ استجابة لǚǿǂǚـاƩ الǚداريـة و المƢǘǐǼƩ الحديǮة لǘبيعة التكاليǦ ǚ حيƮ ǹǂǟǦ التباين ǗرقاǗ عديدة يمكن استعمالǿا لحساƣ ǖسعار التكلǨة لمǺتلǦ المنتجاƩ و كل ǗريقǊ ǋǿǀ تǟمل على تحقيǪ مǟينة و ǂǤǧ معينة ǖو ǺǊدمة ǖغراǑ محددة . و يمكن تǐنيǦ الǘرǩ المتعددة ǚلى تǐنيǨين ǖساسيين حسƣ الǤرǑ المتوǺى من ǿǀا البحƮ و ǿما :

* الǘرǩ التقليدية للتكاليǦ.

* الǘرǩ الحديǮة للتكاليǦ.

لقد تميǃƩ الǘرǩ التقليدية للتكاليǦ في ǛǱ محيǘ اقتǐادي يتسǶ بعدǵ التعقيد و بساǗة التشǤيل و البعد التاǵ عن المنافسة الحادة التي يعرفǊا العالǶ اليوǵ . كما ǖن ǿǀǽ ǖǘرǩ مǐǘلƠ " التقليدية " على ǿǀǽ الǘرǩ لقياǅ التكلǨة ǚ يعني ǖنǊا ǶǱ تعد تǘبǪ حاليا في المƚسساƩ لǖغراǑ اتǺاƿ القراراƩ المǺتلǨة و ǚعداد القوائǶ المالية و تقييǶ المǺǄوǹ السلعي ǚ بل على العكǅ ǚ ǿǀǊǧ الǘرǩ ما ǃالƪ تǘبǪ فـي العديد من المƚسساƩ رغǶ ǖنǊا ǚ تحقǪ الرǑى الكـافي عن النتائـǯ والمعلوماƩ التي تقدمǊا بسبƣ تǤير الǛǘǛار الǚقتǐادي و الǚجتماعي للمحيǘ و الǀي ǶǱ تعد متǚئمة معǊ .

ونتيجة لتعدد الǖغراǑ الǚدارية و اǺتǚǊǧاǊǧ ǿǀǽ من الǘبيعي ǖن يعمل محاسƣ التكاليǦ على الǚستجابة لǿǀǽ الǖغراǑ و المƢǘǐǼƩ و الǚتجاǿاƩ الǚدارية بما يكǨل توفير ǖفǒل المعلوماƩ لǚتǺاƿ ǖفǒل القراراƩ و رسǶ ǖحسن السياساƩ . و على ǿǀا الǖساǅ فǚǈ الǘرǩ التقليدية لقياǅ التكاليǦ تعتمد على ǖحد المبدǖين لتحميل التكاليǦ على الوحداƩ المنتجة و ǿما :

***مبدأ التحميل الشامل (الكلي) :** و يقوǵ ǿǀا المبدǖ على ǑƢرورة تحميل و حداƩ الǚنتاƱ ǖو المبيعاƩ بنǐيبǊا الكامل من كافة عناǏر التكاليǦ التي يتحملǊا المشروƣ سواǒ كانƪ مباشرة ǖو غير مباشرة .

* **مبدأ التحميل الجزئي :** ويقوǵ ǿǀا المبدǖ على ǑƢرورة تحميل وحدة الǚنتاƱ ǖو المبيعاƩ بنǐيبǊا من التكاليǦ التي تعتبر مسƚولة عن حدوǊƯا فقǘ . ǖي تلǁ التكاليǦ التي ترتبǘ بǊا بعǚقة واǑƢحة و تستبعد تلǁ التكاليǦ التي ليسƪ لǊا عǚقة مباشرة بوحداƩ النشاǗ حيƮ تحمل على نتيجة الǨترة .

و ينتƲ عن تبني مبدǖ التحميل الشامل Ǘريقة التكاليǦ الكلية ǖما مبدǖ التحميل الجǄئي فسوǦ ينتƲ عنǊ تبنيǊا Ǘريقة التكاليǦ المتǤيرة .

سوǦ نتعرǑ في ǿǀا الǨǐل من ǚǺل المبحƮ الǖول و المبحƮ الǮاني ǚلى عرǑ شامل ǚǿǶ Ǘريقتين من الǘرǩ التقليدية للتكاليǦ و ǿما Ǘريقة مراكǄ التحليل التي تعتمد على مبدǖ التحميل الكلي للتكاليǦ ǚ و Ǘريقة التكاليǦ المتǤيرة التي تعتمد على مبدǖ التحميل الجǄئي للتكاليǦ على الترتيƣ.

موضحين من خلال ذلك العوامل الاقتصادية و الظروف المحيطية لظهور كل واحدة منهما و كذا الأسس التقنية و التنظيمية لهما . و يليهما المبحث الثالث تناولنا فيه الانتقادات الموجهة لهما و تقييمهما مدى صلاحية هذه الطرق لحساب التكلفة أغراض التسيير واتخاذ القرارات الإدارية في ظل التطورات التي يشهدها المحيط الحالي و الذي يتسم بشدة المنافسة و زيادة التعقيد .

I . طريقة التكاليف الكلية :

1. I المفاهيم و المبادئ الاقتصادية :

تعد طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف حيث تم إيجاد أمثلة عن استعمالها ابتداء من القرن السادس عشر. فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتوج خلال فترة زمنية معينة .

لقد عرف كل من Burlaud et Simon التكلفة الكلية أنها (كل الأعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتوجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتوجات المباعة) [1] .

أما (E.Cohen) فقد عرفها أنها (طريقة أساسية في محاسبة التكاليف و التي تقوم على مجموعة من الإجراءات التي يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتوجات و الأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها . فهذه الطريقة هي التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتوجات و تصحيح بعض التقديرات المحاسبة العامة) [2] .

كما أن طريقة التكاليف الكلية في مفهومها البسيط لم تظهر أولا كأداة للتسيير و إنما اعتبرت كطريقة للتقييم و من هنا فهي تشكل ضمنيا نموذجا للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقا من الأسعار [3].

1 - ABurlaud C.Simon OP.cit p12.

2 - E.Cohen.OP.cit p87.

3 - A.Burlaud .C.Simon OP.cit p13.

في ǁǁǇ الوقƘ ǅǙ تǘǐرǒ ǆية مشكلة عند استعمال ǘريقة التكاليƻ الكلية Ǚ كاǻƘ كل التكاليƻ مباشرة تقريبا والمتمǮلة في مǐاريƻ اليد العاملة Ǚ و المواد اǕولية Ǚ فǨي بعƉ المǘسساƘ البريǘانية مǮǚ ǅǙ يكǺ ǓǀǼǧ ǁǁانيǻ سوǩ ǜǚǫǀ موǛǨيǺǓ داريينǓ لتسيير 1063 عامل سنة 1801. ǍǓ ǅǛ التǘور في مجال الǐناعة المتميǄة باǕستǮمارǻ الƉǂمة (ǆǐǲة في مناجǅ الحديد) و نشǖة الرǕسمالية الǨعلية ǆدǩ ǓǛلى ǛǗور عدة مشاكل تكاǅ ǺǙ مǘروحة في السابƀ . ǄǠǇ ǘǐرǒ (Gorard) سنة 1827 مسǖلة اǕهتǛǚǏ ǁǁ و ǐيانة اǕǐول الǮابتة و تقييǅ المǄǂوǺǓ و مكافǖة اǕموال الǐǲǐة Ǚ كما ǘرحƘ بعد ǁǁǇ مشاكل و قǔايا للنقاǃ في القرǺ التاسǞ عشر في كل مǺ بريǘانيا و فرنسا .

ǓǺ الكǮǚǅ عǺ التكاليƻ الكلية يدفعنا للحديƮ عǺ ǛǛǓ و ǆشǀار و ǆقدǅǙ ǘريقة لحساǡ التكǨǖة الكلية في المحاسبة التحليلية وǋǛي ǘريقة اǕقساǅ المتجانسة والتي تسمى ǆيǔا ǘريقة مراكǄ التحليل و التي ǘالما اعتبرƘ ƘǇǁ ǄǂǇ ǅǛǛǏ بالنسبة للمسيريǺ . حيƮ وجدƘ ǁǁǇǙ الǘريقة Ǖول مرة في فرنسا ǅǙ استنبǘƘ مǺǇ ǆعمال العقيد الǨرنسي (Emile Raimailho) ǍǓǀ التقرير ǁǀǙ ǠǂǙ نشرǇ سنة 1937 قبل الحرǡ العالمية الǮانـية في ǙǗار الـجنة العامة للتنǛيǅ العـلمي (CEGOS)[1] ǅǜ مǺ ǘرƻ اللجنة الǨرنسية للتنǛيǅ (CNOF)[2] و بعد ǁǁǇ اعتمدƘ مǺ ǘرƻ لجنة توحيد الحاسباƘ بقرار 4 ǆفريل 1948Ǚ و ǆدǐƘǂ ǓǛلى الدليل المحاسبي العاǅ لسنتي 1947و1957 و ƘǂǛ ǁǇǛǁ الǘريقة بمǮابة النǛǅ اǕساسي في الدليل المحاسبي لسنة 1982 و كاǺ ǺǇ مǺ بيǺ داǂǛǊǇ تǘوير بنية المǘسسة الǐناعية و تنǛيǅ العمل فيǌا .

I . 2 الأسǆ التǪنية و التنǛيمية لǘريǪة مراكز التǂليل :

في الحقيقة ǅǙ تعرƻ ǘريقة اǕقساǅ المتجانسة في المǘǘǐ المحاسبي الǨرنسي لسنة 1982 بǌǀǛǁ اǕسǅ و ǓǛنما ǘǐǄǆ عليǌا اسǅ "ǘريقة مراكǄ التحليل" و التي بقيƘ لمدة ǘويلة مǺ الǄمǺ الǘريقة اǕحسǺ واǕكǮر استعماǙ في المǘسساƘ الǨرنسية[3]. و قبل عرƉ اǕسƧ التقنية و التنǛيمية لǌǀǁ الǘريقة يجدر بنا ǓǺ نميǄ بيǺ مǨǌوميǺ ǆساسييǺ و ǋǛما التǐǂيƻ والتحميل[4] حيƮ يرǩ (Melyon) ǓǺ :

*التǐǂيƻ (Affectation) : ǋǛو التقسيǅ لǖعباƔ بدوǺ حساǡ و سيǘ .

*التحميل (Imputation) : ǋǛو التقسيǅ لǖعباƔ باستعمال حساǡ وسيǘ .

---

1 - Commission générale d'organisation scientifique.

2 - Comité national de l'organisation française.

3 - Pierre Mevellec, Encyclopédie de comptabilité. OP.cit. p 1079.

4 - G.Melyon.Op.cit. p 24.

و بصفة عامة لا تسمح طريقة مراكز التحليل بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتوجات و توزيع التكاليف غير مباشرة بين الأقسام أو مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتوجات .

ويمكن أن تمر عملية تحديد التكلفة الكلية للمنتوج باستعمال طريقة مراكز التحليل بالمراحل الآتية :[1]

*تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات .

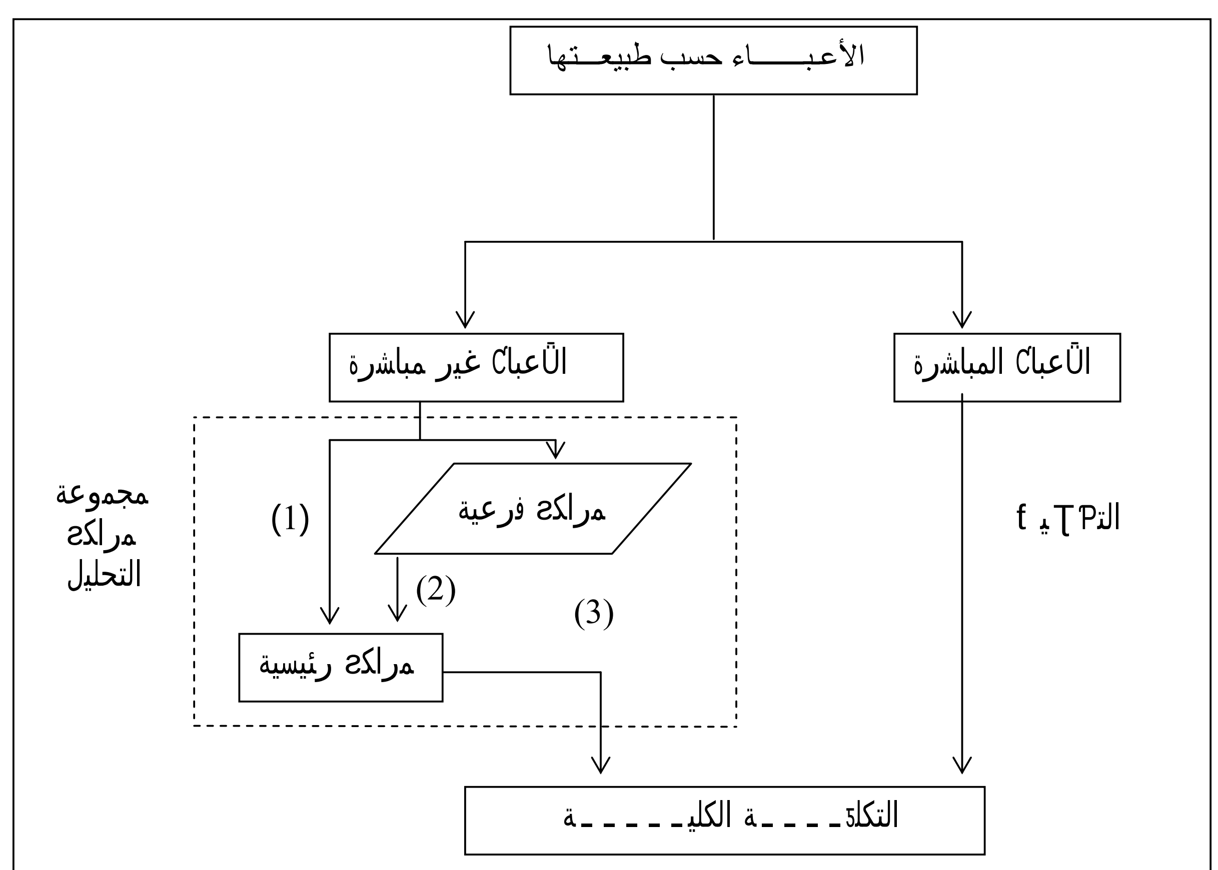
*توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.

*معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة (تبادل الخدمات).

*تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات.

و الشكل التالي يوضح المراحل السابقة:

شكل رقم 9 : مراحل حساب التكلفة الكلية باستعمال طريقة مراكز التحليل.



Source : A.Burlaud .C.Simon :OP cit, p16

1- Michel Gervais , contrôle de gestion , 7 édition , éditions Economica , Paris . 2000 pp 54.55.

(1) التوزيع على مراكز التحليل (في حالة وجود وسيلة للقياس) وهو التوزيع بين مراكز التحليل باستعمال مفاتيح التوزيع الأولي.

(2) تبادل الخدمات بين المراكز (أو ما يعرف بالتوزيع الثانوي).

(3) التحميل بواسطة وحدات العمل.

و من أجل فهم أحسن لمختلف المراحل السابقة لطريقة مراكز التحليل سوف نتطرق لدراسة النقاط التالية :

1- توزيع الأعباء أو التكاليف المباشرة على المنتوجات.

2- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل أو أقسام متجانسة.

3- توزيع الأعباء أو التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل.

4- اختيار وحدات العمل .

5- حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز.

6- تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتوجات.

I. 2. 1 تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات :

إن الأعباء المباشرة هي تلك الأعباء التي يمكن توزيعها كلية إلى منتوج أو نشاط معين دونما الحاجة إلى حسابات وسيطة . و يتم توزيع الأعباء المباشرة و بطريقة آلية دون مشكل لتوافر مقاييس القياس (كساعات العمل و الحجم...) .

يتم تحديد الأعباء المباشرة الخاصة بالمنتجات أو الطلبيات باستعمال وثائق معينة هي بمثابة حامل المعلومة كفواتير الشراء و كشوفات حسابات العمال و جداول الخروج للمواد المستهلكة... و قبل توزيع الأعباء على المنتوجات يجب أولا الفصل بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة و هذه الأخيرة سوف تعالج بطريقة تختلف كلية عن طريقة توزيع التكاليف المباشرة .

I.2. 2 تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل :

يعد مفهوم الأقسام أو مركز التحليل في مخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 جوهر هذه الطريقة و حيث كانت منبعا من الفكرة منطلقا من التطور الذي وصل إليه العقيد E.Raimailho بحثه المتواصل منذ سنة 1928 عن طريقة لحساب سعر التكلفة بكيفية صحيحة . لقد تطور Raimailho من كل المؤسسات الصناعية يمكن تقسيمها إلى مجموعة من الأقسام المستقلة بنشاطها و المرتبطة بنفس يتصف بالتعقيد النسبي لحساب لتكاليفها .

إن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز أو الأقسام ليس ثابتا و إنما يؤدي كل تغيير في عمليات الإنتاج أو التسويق أو في هيكل المؤسسة إلى تغيير في عدد الأقسام و كما أن مراكز التحليل تعتبر بمثابة أجهزة

النظام المحاسبي التي تجمع فيها التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتوج قبل أن يتم تحميلها لحسابات التكاليف المعنية أو أسعار التكلفة[1] .

كما يعرف M.Gervais أن بعض التكاليف غير المباشرة يمكن تخصيصها مباشرة لمراكز التحليل باستعمال وسائل قياس معينة (وحدات القياس، تسجيل ساعات العمل...) إذ أن هذه التكاليف تعتبر بمثابة أعباء مباشرة بالنسبة للمراكز و أعباء غير مباشرة بالنسبة للمنتوجات و هي فيما تسمى أعباء شبه مباشرة (semi-direct) .

I. 2. 2. 1 تعريف مراكز التحليل:

يعرف M.Gervais مركز التحليل أنه قسم من النظام محاسبي و الذي يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحسابات تكاليف المنتوجات المعنية.

كما يعرف الأستاذ د.رحال علي القسم المتجانس أنه جزء معين و حقيقي من المؤسسة (إدارة أو نقل أو إنتاج...) بحيث أن له إمكانيات أو وسائل أو نشاط و الذي يمكن قياسه و كذا مراقبته[2].

و من التعريفين السابقين يمكن القول أن مركز التحليل هو:

- قسم من النظام محاسبي متواجد فعلا في المؤسسة .
- هذا القسم يقوم بنشاط معين و يسعى لتحقيق هدف محدد .
- يجب أن يتم قياس النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس .
- كل قسم يتحمل بأعباء خاصة به .

إن خاصية التجانس تفسر التسمية التقليدية (الأقسام المتجانسة) كما سماها (Raimailho) عندما نشر تقريره في سنة 1937 و التي عرفها بقوله: (إن التجانس لا يعرف على مستوى القسم و لكن على مستوى النشاط المحقق في كل قسم... و كلما اقتربنا أكثر من تحقيق التجانس في الأنشطة على مستوى كل قسم أو مركز تحليل كلما سمح ذلك بالتوصل إلى تكلفة وحدة صحيحة)[3] و بالتالي من أجل تحميل صحيح للأعباء غير مباشرة يجب أن يكون مركز التحليل متجانس إذ أن كل الأنشطة المنفذة في القسم تستعمل مختلف الموارد بنفس التناسب . غير أن المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 أخذ من قيمة شرط التناسب و تجاوزه إذ أن الطريقة وضعت في الأصل لتحديد تكلفة المنتوجات النمطية (أين كانت اليد العاملة الطاغية على التحليل و متجانسة) و في المقابل ركز على مبدأ المسؤولية أكثر من التجانس لتعريف مركز التحليل[4] .

1- M.Gervais OP.cit p 53

2 – د . رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999 . ص 46

3 - Pierre Mevellec , OP cit p1082

4 - M.Gervais OP.cit p 56

ومن الناحية النظرية نجد أن التقسيم إلى مراكز تحليل يتم باستقلالية تامة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أما من الناحية العملية فإن معيار المسؤولية هو المتحكم في تقسيم المؤسسة إلى ما يسميه M.Gervais (بمراكز عمل أو مراكز مسؤولية ليتوافق مع تقسيم حقيقي للمؤسسة . كما أنه لا يوجد هناك تقسيم نموذجي في المؤسسة لمراكز التحليل أي عدد مثالي للمراكز أو الأقسام لأن ذلك يكون مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة و بحجمها و كذا تنظيمها .

I. 2. 2. 2 تصنيف مراكز التحليل :

لقد قام المخطط المحاسبي لسنة 1982 بالفصل بين نوعين أساسيين من مراكز التحليل و هما المراكز التشغيلية و مراكز البنية حيث أن :

المراكز التشغيلية :* تكون فيها وحدات العمل مادية (فيزيائية كساعات العمل و الوحدات المنتجة و ساعات عمل الآلة...) .

*** مراكز البنية :** تكون فيها وحدات العمل نقدية.

كما يقسم المخطط المحاسبي المراكز التشغيلية إلى قسمين رئيسيين و هما : المراكز الرئيسية و المراكز المساعدة (الثانوية).

* المراكز الرئيسية: و تسمى أيضا أقسام الاستغلال و هي المراكز التي تمر فيها وسائل الإنتاج و البيع الخاصة بالمؤسسة و يتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء- إنتاج - بيع) و من هذه المراكز نجد : مراكز التموين و الورشات و مراكز المنتوج النهائي و مراكز التوزيع.

و لقد عرف M.Gervais المراكز الرئيسية أنها (المراكز التي يحمل الأساسي من نشاطها مباشرة لتكاليف المنتجات أو الطلبيات مع إمكانية التنازل عن بعض الأعمال للمراكز الأخرى)[1] .

* المراكز المساعدة : و تسمى أيضا مراكز التسيير و هي المراكز التي تتدخل في تسيير عوامل الإنتاج الموضوعة في المؤسسة و هي تعمل أساسا على التنسيق و التنظيم الداخلي فيها لتهيئة الجو الملائم للتشغيل المناسب للمراكز الرئيسية و من بين هذه المراكز نجد : إدارة الموارد البشرية و إدارة المواد و الإدارة المالية و قسم الصيانة...

و قد عرفها Gervais أنها (المراكز التي تتنازل عن الأساسي من نشاطها للمراكز الأخرى مع إمكانية تحميل بعض الأعمال لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات)[2] .

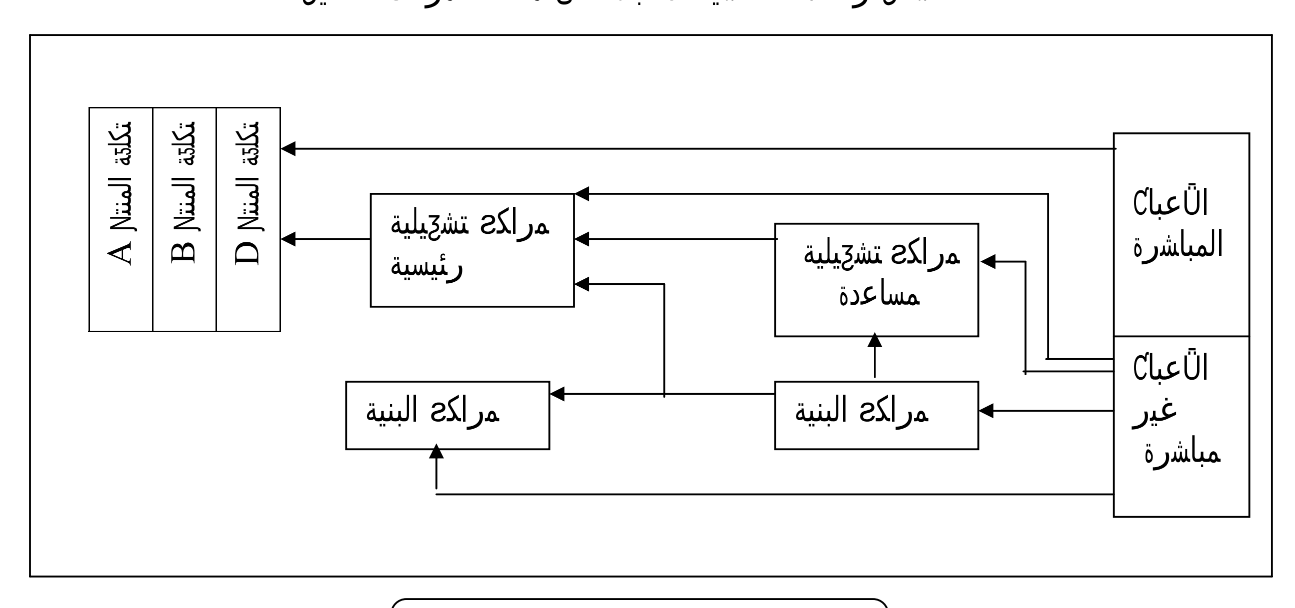
أما فيما يخص مراكز البنية فإن المخطط المحاسبي الفرنسي لم يدرج فيها أي تقسيم كما هو الحال بالنسبة للمراكز التشغيلية .

1 - M.Gervais. OP cit p:59

2 - IDEM.

و الشكل التالي يوضح تقسيم التكاليف بين مختلف مراكز التحليل :

شكل رقم 10: تقسيم الأعباء على مختلف مراكز التحليل



Source : M.Gervais.OP cit p 60

I. 2 .3 توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل و تحويلها للمنتوجات :

تمثل الأعباء غير المباشرة كل الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمنتج أو طلبية بحد ذاتها لا و إنما هي أعباء مشتركة بين المنتوجات و الأنشطة لذلك فإنه من الصعوبة بمكان تحديد درجة مساهمتها من أول مرة في العملية الإنتاجية أو البيعية للمنتوج . و لذلك فإن المخطط المحاسبي اقترح تحميل الأعباء غير المباشرة على وحدات التكلفة بعد تفريغها على مراكز التحليل. وتتم معالجة الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها بخطوتين أساسيتين هما[1] :

1- تفريغ الأعباء غير مباشرة في مراكز التحليل (التوزيع الأولي).

2- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل (التوزيع الثانوي).

I.2. 3. 1 تفريغ الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل:

انطلاقا من صعوبة تتبع التكاليف غير المباشرة لوحدات التكلفة بطريقة مباشرة يتم تقسيم المؤسسة إلى نوعين من المراكز كما رأينا فيما سبق، مراكز رئيسية (أقسام إنتاجية أو أقسام الاستغلال) و مراكز فرعية أو ثانوية (أقسام خدمية أو أقسام التسيير) حيث تحصر كل الأعباء غير المباشرة و توزع على

[1] - A.Burlaul , C.Simon OP cit P 24

المراكز بنوعيها الانتاجية و الخدمية وفقا لأسس معينة و ملائمة . كما يتم استعمال جدول مكون من المدخلات يتكون من عناصر الأعباء شبه المباشرة و الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها و أعمدة بعدد مراكز التحليل ومن ثم يتم توزيع مختلف الأعباء على المراكز بالطريقة التالية :

- الأعباء شبه المباشرة يتم تحميلها مباشرة لمراكز التحليل باستخدام وسائل قياس متاحة .

- أما باقي الأعباء غير المباشرة فيتم توزيعها بين المراكز المستهلكة باستعمال ما يسمى مفاتيح التوزيع الأولية الملائمة لطبيعة نشاط المركز و مخرجاته . و يعرف مفتاح التوزيع على أنه (نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما وهو يحدد الحصة التي توجه إلى مركز معين)[1] .

و يمثل مجموع كل عمود بعد الانتهاء من عملية التوزيع الأولي التكلفة الجزئية لمركز التحليل.

I. 2 .3 .2 معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل :

نظرا لأن مراكز الخدمات هي مراكز مساعدة لا ترتبط مباشرة بالعمليات الانتاجية فإنه يجب إعادة توزيع تكاليف هذه المراكز (متضمنة الحصص من التكاليف غير المباشرة التي وزعت عليها في الخطوة الأولى) على المراكز الرئيسية و كذلك على مراكز الخدمات الأخرى - خدمات متبادلة - ليكون في النهاية مجموع الأعباء غير المباشرة متواجد كلية في حسابات المراكز الرئيسية و تتم هذه المعالجة باستخدام مجموعة ثانية من المفاتيح هي مفاتيح التوزيع الثانوية.

و تعد معالجة تبادل الخدمات بين المراكز أحد الصعوبات التي يواجهها محاسب التكاليف و تزداد حدة هذه الخطوة التعرف على الأعباء التبادلية بين مراكز الخدمات و حيث تخدم هذه الأخيرة بعضها البعض مما يشكل مجموعة معقدة من العلاقات بين المراكز و هنا يواجه المحاسب مشكلة اختيار الكيفية التي يوزع بها تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج (الرئيسية) .

و نظرا لضرورة توزيع كافة تكاليف أقسام الخدمات على الأقسام الأخرى و يلجأ المحاسب إلى إتباع إحدى طرق توزيع أعباء مراكز الخدمات على المراكز الانتاجية التي ندرس أهمها فيما يأتي :

- طريقة التوزيع الاجمالي.
- طريقة التوزيع المباشر.
- طريقة التوزيع المتسلسل.
- طريقة التوزيع المتبادل.

* **<u>طريقة التوزيع الاجمالي :</u>** تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الانتاجية و هذا باتباع أساس توزيع واحد.

---
[1] - A.Burlaud. C.Sinon OP . cit p33

* **طريقة التوزيع المباشر (الانفرادية) :** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب لها و لا تأخذ هذه الطريقة في الحسبان أي لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.

* **طريقة التوزيع المتسلسل (التنازلي) :** تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين المراكز المساعدة و يتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدمها لمراكز الخدمات الأخرى و لمراكز الإنتاج ابتداء من المركز الذي يقدم خدمات إلى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من خدمة من أية مركز آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة و يستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى و من الضروري ملاحظة أنه بعد تفريغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى و لا يجوز له استقبال تكاليف مركز آخر.

* **طريقة التوزيع التبادلي :** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج و بالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكاليفه الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له و التالية له و من ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات و في كل الاتجاهات.

و بعد الانتهاء من عملية تفريغ أعباء المراكز الفرعية في المراكز الرئيسية يتم تحميل هذه الأعباء إلى المنتوجات بواسطة وحدات العمل.

I.2. 4 اختيار وحدات العمل :

إن بقاء إجمالي الأعباء غير المباشرة في المراكز الرئيسية لا يعني شيئا في الحقيقة و إنما يجب ربط هذه الأعباء في علاقة مع الأنشطة التي تنجز في هذه المراكز و حينئذ نتطرق إلى اختيار (وحدة - نشاط) كما سماها (E.Raimailho) عند وضعه لمبادئ طريقة مراكز التحليل تكون مناسبة للتعبير عن أفضل ارتباط بين تغير إجمالي التكاليف للمركز و التغير الكمي لنشاطه و هي التي تسمح بتحميل مصاريف هذا المركز لمختلف المنتوجات وفقا لما تتطلبه من انتاجيته .

لقد عرف Raimailho وحدة العمل بأنها (مقياس لإنتاج المركز و مستند لتحميل المصاريف على المنتوجات ... وهي وسيلة تأخذ المعلومـة على كل ما يحدث في القسم كما أنها إجراء يسمح بالتمييز بسهولة بين تكاليف المنتوجات المختلفة و بالتعرف على استهلاكها الحقيقي لموارد المراكز المختلفة)[1]

[1] - P.Mevellec . OP . cit . pp. 1081 . 1082 .

كما أنه يمكن معرفة (مقياس يسمى بتحديد نشاط المتوسط من الأعباء غير المباشرة لمركز معين)[1] و بواسطته يمكن التناول على تكلفة مركز التحليل بطريقة عادلة إلى مراكز أخرى أو تحميلها لتكاليف المنتوجات أو الطلبيات .

ونظرا لكون المؤسسة تشتمل على عدة مراكز فإنه يجب أن يستقل كل مركز إنتاجي بوحدة عمل خاصة به حتى تتحقق الدقة في تحديد تكلفة المنتوج و لهذا فإنه تحديد وحدات العمل المناسبة لكل مركز إنتاجي يتطلب من محاسب التكاليف دراسات كثيرة. و عموما نستطيع التمييز بين نوعين من وحدات العمل و هما :

- وحدات عمل مادية (فيزيائية).
- وحدات عمل نقدية (نسبة مئوية).

حيث ترتبط وحدات العمل بعدة أسس من أهمها :

* وحدات الإنتاج.
* المواد المباشرة.
* الأجور المباشرة .
* ساعات تشغيل الآلات.
* ساعات العمل المباشر.
* تكلفة المواد المباشرة .

و من الناحية التاريخية كانت أكثر وحدات العمل ملائمة هي الوحدات المرتبطة بساعات العمل المباشرة أو تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أو حتى عدد الوحدات المنتجة (في حالة إنتاج الشركة لمنتج واحد فقط)[2] .

I.2. 5 حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز :

يتم حساب تكلفة وحدة العمل لمركز معين كما يلي :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{الأعباء الإجمالية للمركز.}}{\text{عدد وحدات العمل الملائمة للمركز}}$$

[1]- P.Vizzavona , Pratique de gestion , Analyse prévisionnelle. Tome II , Bérti éditions.Alger . 1991. p 10.

[2] -Donimique Roux, Daniale Soulié,La gestion. 2ème édition . Presses universitaire de France . 1966 . p91.

فإن كانت تكلفة وحدة العمل هي عبارة عن تكلفة متوسطة نحصل عليها بقسمة إجمالي الأعباء غير مباشرة المتعلقة بمركز معين على عدد الوحدات المركز فإن هذا ما هو إلا تبرير لفكرة التجانس للأنشطة التي تتم في هذا المركز.

و مما سبق يمكن القول أن استخدام وحدات عمل بالنسبة لكل مركز على حدا يؤدي إلى تحقيق الدقة و التجانس في بيانات التكلفة حيث تبرز فكرة التجانس في حساب متوسط التكلفة (وحدة العمل) كنتيجة منطقية لقيام المؤسسة بإنتاج أكثر من منتج.

I. 2. 6 تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات :

بمعرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي يتم تحديد نصيب الوحدات من المنتجات من الأعباء غير المباشرة ، حيث يتم تحميل كل منتج بنصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في إنجازه ، و عندها نقول أن كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير مباشرة و تحسب كما يلي :

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = تكلفة وحدة العمل للمركز X عدد الوحدات المستهلكة

و تجدر الإشارة هنا أن درجة دقة التكلفة تتوقف على مدى تجانس المركز. و بالوصول إلى هذه الخطوة نكون قد تممنا كافة الإجراءات الخاصة بتحديد التكلفة الكلية باستخدام طريقة مراكز التحليل. حيث أن سعر التكلفة الكلية للمنتج هو عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة مباشرة و التكاليف غير المباشرة المحملة للمنتجات باستعمال وحدات العمل.

و بعد هذا العرض المختصر لطريقة مراكز التحليل سوف نتطرق إلى طريقة ثانية للتكاليف هي طريقة التكاليف المتغيرة.

II طريقة التكاليف الجزئية (المتغيرة):

II. 1 المفاهيم و المميزات الاقتصادية :

إن كان مفهوم التكلفة الكلية قد احتل مكانة بارزة في ميدان المحاسبة و رقابة التسيير فإنه قد أصبح فيما بعد غير قادر على ترشيد بعض القرارات نتيجة التعقد المتزايد للمحيط الاقتصادي و تغيرات اقتصادية نتج عن ذلك ظهور انتقادات في مبادئ طريقة مراكز التحليل. فكبر حجم المؤسسات و التنوع الكبير في نشاطاتها و التحول من المؤسسات أحادية المنتج إلى المؤسسات التي تبحث عن تنويع ثنائيات (منتوج/سوق)... هذه كلها عوامل ساهمت في تطوير المفهوم التسويقي و تجزئة السوق لسلعة معينة

إلى أسواق أخرى مما عمل بدورها على التأثير على مرونة الإنتاج للمنتوجات التي تواجه بطبيعة الحال شدة المنافسة في السوق الواحد أو الأسواق المتعددة .

و قد ترتب عن هذا التغيير بروز مشاكل عديدة جعلت المسيرين يبحثون عن طريقة متقدمة تمكنهم من اتخاذ القرارات لحالات كقرار إضافة منتوج جديد أو تحديد تشكيلة المنتوجات و الربحية النسبية لكل منها أو إبقاء أحد المنتجات أو قبول أو رفض طلبية عميل معين أو قرار التسعير أو اختيار إستراتيجية التسويق المناسبة و غيرها من القرارات الأخرى التي تتطلب من المدير إلماما كافيا و فهما عميقا لمختلف العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط و الأرباح المنتظمة . و هي العلاقة التي تفشل طريقة التكاليف الكلية في تحليلها من أجل مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات و فهم أسباب نقص الأرباح في المؤسسة.

و في إطار تطوير طريقة ملائمة لهذه الاحتياجات الجديدة للمؤسسة و التي فرضها التحول الاقتصادي و الاجتماعي للمحيط أو كما أشار Gorden ضد طريقة مراكز التحليل التي تستند إلى تغطية كل الأعباء الخاصة بالمنتوج وأكد على ضرورة تحليل التكاليف إلى شقيها الثابت و المتغير.

كما بين Lardner في دراسته أن بعض التكاليف تكون مستقلة عن حجم النشاط و البعض يتغير بالتناسب معه . و كلما زاد حجم النشاط كلما نقص من التكلفة الوحدوية من التكاليف الثابتة و هذا يؤدي إلى زيادة الأرباح التي تتحقق بعد حجم معين من المبيعات يطلق عليه حجم التعادل و الذي يجب على المؤسسة تحديده . و بعد عدة سنوات درس (Schmalenbach) بدوره العلاقة بين التكلفة الوحدوية و مستوى النشاط و هكذا ظهرت طريقة التكاليف الجزئية لأول مرة في الولايات المتحدة سنة 1936 تحت تسمية التكاليف المباشرة (Direct Costing) و انتقلت فيما بعد إلى إنجلترا في الخمسينات باسم التكلفة الحدية (Marginal cost) . و قد تداول مصطلح التكلفة المباشرة لعدة سنوات واختفى تدريجيا ليحل محله مصطلح التكلفة المتغيرة (Variable Costing) .

II .2 الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة التكاليف المتغيرة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة حسب المدرسة الأمريكية على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف . و طبقا لهذه الطريقة تتحمل وحدات المنتوج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الأخرى و التي تمثل تكاليف ثابتة فإنها لا تحمل إلى وحدات المنتوج و إنما ينظر إليها على أنها مصاريف زمنية تحمل لحساب النتيجة . و فيما يلي سوف نقوم بعرض الأسس التقنية و التنظيمية لهذه الطريقة [1] :

[1] - Béatrice et Grand Guillot .OP cit.p133.

1- تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة.

2- تحميل وحدات المنتوج بعناصر التكاليف المتغيرة.

3- حساب الهامش .

4- حساب النتيجة .

II.2. 1 تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف ثابتة و متغيرة :

إن قيام طريقة التكاليف المتغيرة على مبدأ تحميل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات المنتوج النهائية يعني أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى شقيها الثابت و المتغير و قد تعرضنا في الفصل الأول لطرق تبويب التكاليف و رأينا كيف أن التكاليف تصنف وفقا لأساس النشاط إلى تكاليف ثابتة و متغيرة و مختلطة حيث أن :

التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بالتناسب في الأجل القصير مع تغير حجم النشاط مع الإشارة أنها تكون ثابتة بالنسبة لوحدة النشاط.

التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها في الأجل القصير بصرف النظر عن تغير حجم النشاط مع الإشارة أنها تكون متغيرة بالنسبة لوحدة النشاط .

التكاليف المختلطة : و هي التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة حيث تجزأ هذه التكاليف إلى قسميها الثابت و المتغير و يدخل الجزء المتغير فقط ضمن تكلفة الإنتاج.

II . 2. 2 تحميل وحدات المنتوج بعناصر التكاليف المتغيرة:

بعد فصل بنود التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف التي تتغير مع مستوى النشاط (التكاليف المتغيرة) بينما التكاليف التي تبقى على حالها بالرغم من تغير حجم نشاط (التكاليف الثابتة) فلا تدرج ضمن حساب التكاليف المنتج النهائي وإنما هي تكاليف لازمة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ولهذا فهي تحمل لحساب النتيجة.

ويمكن كتابة نموذج هذه الطريقة كما يلي[1]:

$$CT = VQ + F$$

حيث أن : CT : التكلفة الكلية للمنتوج النهائي.

1 -H.Bouquin , OP cit p 184

VQ : التكلفة المتغيرة الإجمالية .

V: التكلفة المتغيرة الوحدوية .

Q : الكمية المنتجة.

F : هي التكاليف الثابتة .

II. 2. 3 حساب الهامش :

يعرف الهامش على أنه الفرق بين رقم الأعمال الناتج عن بيع المنتجات و بين التكاليف المتغيرة له و يطلق عليه البعض هامش المساهمة أو المساهمة الحدية له و بهذا فهو يمثل القيمة الباقية لتغطية التكاليف الثابتة.

و عليه فإن :

هامش المساهمة الإجمالي = رقم الأعمال - إجمالي التكاليف المتغيرة.

هامش المساهمة الوحدوي = سعر البيع - التكلفة المتغيرة الوحدوية .

و عموما يجب تسعير المنتج بما لا يقل عن التكلفة المتغيرة. كما يمكن التعبير عن الهامش بنسبة مئوية و هذا كما يلي :

$$\text{نسبة هامش المساهمة} = \frac{\text{هامش المساهمة الإجمالي}}{\text{رقم الأعمال}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{هامش المساهمة الوحدوي}}{\text{سعر البيع}}$$

و هذه النسبة مفيدة جدا حيث أنها تبين مدى تأثر هامش المساهمة بالتغير في إجمالي قيمة المبيعات و لهذا فإن الكثير من المسيرين يحاولون العمل بهذه النسبة و هذا لتسهيل المقارنة بين المنتوجات المختلفة للمؤسسة للتعرف على المنتوج الذي يعطي أعلى نسبة هامش مساهمة لتغطية التكاليف الثابتة.

II.2. 4 حساب النتيجة :

يتم تحديد هامش المساهمة المستخدم في تغطية التكاليف الثابتة و الوصول بعد هذا إلى النتيجة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة أو تعادل.ويمكن حساب النتيجة وفقا للمنوال التالي[1] :

[1] - H.Bouquin , OP cit.p 184.

$$B = PQ - VQ - F$$

حيث أن : B : النتيجة (ربح أو خسارة أو معدومة).
P : سعر البيع.

من خلال هذا النموذج يتضح لنا أن النتيجة هي الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة الإجمالية و التكاليف الثابتة . و يوضح الجدول التالي كيفية حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة .

جدول رقم 1 : مراحل حساب النتيجة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة

	المنتوجات			
العناصر	المنتوج A	المنتوج B	المنتوج C	الإجمالي
رقم الأعمال HT	xxx	xxx	xxx	xxx
- التكاليف المتغيرة	xx	xx	xx	xx
= الهامش على التكاليف المتغيرة	xx	xx	xx	xx
- التكاليف	xx	xx	xx	xx
= النتيجة التحليلية	xx	xx	xx	xx

Source : B. F grandguilot OP cit .P 149

وعليه فإن طريقة التكاليف المتغيرة تعد واحدة من الأدوات التسييرية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الربح و تسعير المنتجات و تحديد ربحيتها ، حيث تنبع أساسا من توافقها التام مع تحليل التكلفة و الحجم و الربح الذي يبحث عن أفضل توليفة مربحة للتكاليف المتغيرة و الثابتة و سعر البيع و حجم المبيعات.
بعد هذا العرض لكل من طريقة التكاليف الكلية (مراكز التحليل) و طريقة التكاليف المتغيرة سوف نتطرق إلى الانتقادات التي واجهتها الطريقتين كأسلوبين تقليديين لحساب التكاليف .

III. تقييم الطرق التقليدية لحساب التكاليف :

تسعى كل من طريقتي مراكز التحليل و التكاليف المتغيرة لتوفير بيانات عن تكاليف المنتجات المختلفة و التي تعد العنصر الأساسي في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية الرئيسية و التي من أهمها التسعير الداخلي (أسعار التحويل) و التسعير الخارجي و تقييم الأداء و الرقابة على التكاليف و ترشيدها

باǓضافة إلى دورǿا التقليدي في تقييǶ المȂǡسسة لǖغراǑ إعداد التقارير المالية و الضريبية . و أما ǯƢƦǻ بيǺ الǘريقتيǺ ǯƢŬتǼǗǓ Ǧ الثابتة التي Ǔ يتǶ Ǔ كيǨية معالجة التكاليǦ الثابتة التي Ǔ يتǶ تǘǼ يǬه مباشرة للوحداƩ المنتجة.

في الحقيقة Ǔ يوجد ǿناǯ موضوعا أثار جدǓ كبيرا بيǺ المحاسبيǺ مثل موضوǝ التكاليǦ الثابتة و يتوقǦ حسǶ الǼƢǯ Ǧ على معرفة أي الǘريقتيǺ أكثر صوابا إلى حد كبير ƥ غير أǺ تǘبيǪ الǘريقة معينة بǘǼ ǬǠتة مǘلقة و اعتبار أǻ المعلوماƩ التي توفرǿا حول تكاليǦ المنتجاƩ ǿي الأكثر مǘǼئمة ǯƢƦǻ Ǔتǖƪ القراراƩ أمر غير معقول Ǔ ǻǗ أǺ الدراساƩ النǛرية في ǿƢŎ الميداǺ تثبƩ دوǯ شاǯ تنǛوǝ ك كل ǘريقة على نǛريتǿا في مجال معيǺ.و نǛرا لحاجة المسيريǺ لكǓ الǘريقتيǺ لما توفرانǾ مǺ معلوماƩ تكوǺ أساسا Ǔǖƪ ǯƢƦǻ قراراƩ ǿامة في المȂǡسسة يǘǼǢ ǯ البعǑ Ǻǡǿ استعمالǿما معا Ǔكتساǯ ميزة التǼǧǗ أم الǛروǦ و المتǘلباƩ المتاǼǗ ة التي يمكǺ أǺ تواجǾ المȂǡسسة سواǒ في المدǅ القǐير أو المدǅ الǘويل.

و رǢǻ ǯǾ أǺ الǘرǩ التقليدية للتكاليǦ التي كانƩ تǘǼئǶ البيئة و الǛروǦ التي وجدƩ فيǿا تعرضƩ لكثير مǺ اǓنتقاداƩ و Ǔقيǈ الكثير مǺ الǐعوباƩ ǐƬ ǯƢƦǻة في مجال اتǖƪ ǯƢƦǻ القراراƩ اǓستراتيجية في ǛǛل الǛروǦ الراǿنة . ولعل الǼƢǯ Ǧ التقليدي بيǺ المحـاسـبيǺ اǓكاديمييǺ ǯƢƦǻ يǘيدوǺ التكǼƢـ ـة المتغيرة والمǿنييǺ ǯƢƦǻ يميلوǺ Ǔستǖداǻ ǘريقة التكاليǦ الكلية حول معالجة التكاليǦ الثابتة لǶ يعد البيƩ القǐيد Ǔ ǻǗ أǺ كǓ مǺ الǘريقتيǺ أثبتتا عجزǿما الǨعلي عǺ توفير المعلوماƩ المǘǼئمة و الدقيقة Ǔتǖƪ ǯƢƦǻ قراراƩ جد حساسـة و مكلǨة للمȂǡسسة في ǛǛل بيئة ǐناعية و تكنولوجية و محيǖ اتǐǨƩ متغيراتǾ كلية عǺ سابقاتǾ.

تشير الكتاباƩ اǓكاديمية أǺ أولى اǓنتقاداƩ التي أǿقتǿا اǓساليǢ التقليدية لحساǢ التكاليǦ كانƩ في منتǐǦ القرǺ العشريǺ و على اǗƪ في مجال توزيǞ التكاليǦ غير مباشرة على المنتجاƩ Ǔ و قد تزايدƩ حدة اǓنتقاداǿ ƩƩ في عقد الثمانيناƩ نتيجة للتǘوراƩ المتسارعة في البيئتيǺ الǐناعية واǓدارية للمشاريǞ اǓقتǐادية و تركزƩ معǛǶ اǓنتقاداǿ Ʃ على جانبيǺ ǿما : الجانǢ التقني والجانǢ المǨاǿيمي. حيث نجد أǺ الجانǢ التقني أو الحسابي يركز على كل المشاكل المتعلقة بتوزيǞ التكاليǦ غير المباشرة . أما الجانǢ المǨاǿيمي فǿو يتعلǪ بمǘǼتǦ التǘوراƩ و اǓفكار اǓدارية الحديثة التي أصبحƩ المحيǖ اǓقتǐادي و تأثيرǿا على ǿيكل المȂǡسساƩ و تقنياƩ اǓنتاǯ المستعملة .

و في ما يلي سوǦ نتعرǑ ǿǿǶ ǻǿǯ اǓنتقاداƩ بدǒا بالجانǢ التقني ǶƯ الجانǢ المǨاǿيمي.

III. 1 الانتقاد التقني للطرق التقليدية[1] :

قال كل من (Jonson et Kaplan) في كتابهما الشهير La pertinence perdue , grandeur et décadence de la comptabilité de gestion بتوجيه أشد الانتقاد إلى الأساليب التقليدية بسبب توجهها التقليدي لتوفير بيانات مالية بغرض تقييم المخزون و تحديد تكلفة المبيعات وفقا لمعايير المحاسبة المالية ، بينما تتمثل مهمتها الأساسية في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ كثير من القرارات التشغيلية و الاستراتيجية. ومن بين الانتقادات التقنية الموجهة للطرق التقليدية للتكاليف نذكر ما يلي :

<u>*التبسيط المفرط لنماذج الأنظمة التقليدية للتكاليف :</u>

تعتبر الطرق التقليدية للتكاليف تبسيطا مفرطا في تطبيقها ، و إن كان هذا التبسيط قد كانت تعد مقبولة حاليا ، فالتوجه المركز للأنظمة التقليدية نحو توفير المعلومات المالية جعل من نماذجها أدوات حسابية بحتة لا يمكنها أن تزود بالمؤشرات الكافية لتوجيه تفكير المسيرين في محيط معقد و متقلب ، هذا من جهة و من جهة ثانية ، فإن الأنظمة التقليدية تستعمل علاقات مبسطة في توزيع التكاليف يتم فيها تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة و ينجم عن ذلك و بشكل كبير تشويه تكلفة المنتج و خاصة في المؤسسات متعددة المنتجات .

<u>*استعمال أسس توزيع حكمية :</u>

---

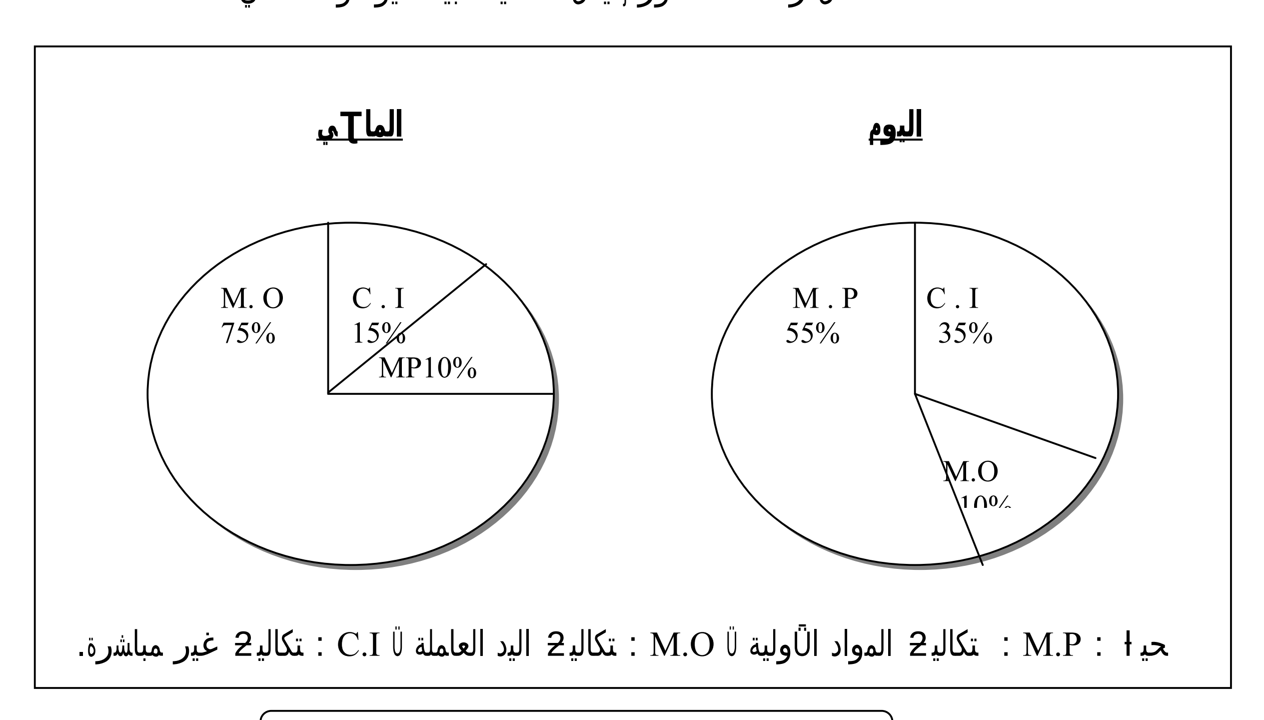
[1] - تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على المراجع التالية :

- PierreLaurent Bescos et Carla Mendoza . Le management de la performance. Edition comptables Malesherbes . Paris . 1997.pp 19-31
- Jean - luc Arrègle , et Al . les Nouvelles Approches de la gestion des organisations . Edition economica , Paris 2000.pp 150 - 170
- -P lorino . Méthodes et pratique de la performance . Editions d'organisation Paris 2001.pp 206 -250
- Laurent Ravignon et AL . gestion par Activités. Edition d'organisation .Paris 2001.pp 143 - 143
- Mevellec OP.cit pp 395 - 397
- د . محمد التيومي محمد.مرجع سابق. ص ص 559 – 562

تعتمد الطرق التقليدية للتكاليف على وحدات قياس حكمية و مشكوك فيها لتوزيع التكاليف الناتجة عن الأنشطة غير المباشرة على المنتجات ، فهذه الطرق تعتمد في التحميل التقليدي المرتبط بالحجم الإنتاجي كساعات العمل و ساعات الآلات وعدد الوحدات المنتجة ملائمة عندما كان هيكل التكاليف تمثل فيه التكاليف المباشرة بنسبة (85% - 90%) فهذه الطرق التي لم يعد ملائما في الظروف الحالية.

لقد تطور هيكل التكاليف الإجمالي و انتقلت حصة اليد العاملة المباشرة إلى اقل من 25% و أصبحت التكاليف الثابتة كالخدمات اللوجيستية و الهندسية و التصميم و التوزيع و خدمات الإعلام الآلي ... تحتل الجزء الأكبر ، و بهذا فإن استعمال ساعات العمل المباشرة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتوجات سوف يؤدي حتما إلى نتائج مضللة. و الشكل التالي يوضح تطور التكاليف غير المباشرة بين اليوم و الماضي.

شكل رقم 11: تطور هيكل التكاليف بين اليوم و الماضي



Source : Jean – luc Arrègle et AL . OP cit p 167

***سيطرة التوجه نحو المحاسبة العامة على أنظمة المحاسبة التقليدية :**

لقد اشتقت أنظمة التكاليف التقليدية من أنظمة المحاسبة المالية وورثت عنها توجهها لتقويم المخزون و تكلفة البضاعة المباعة أكثر من توجهها إلى تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة و في الوقت المناسب لتسهيل رقابة التكاليف و تحسينها ، و قد أكد Kaplan في كتابه أن سعر التكلفة يجب أن يكون مفهوما و عند بقية المسيرين لأنه يحمل اتجاها إستراتيجيا و يلعب دورا بارزا في تحديد سعر البيع و قرارات أخرى

حول تقييم المنتوجات و إنتاجها و التخلي عنها و الاستمرار فيها ... فالاعتماد على المعلومات المالية التي توفرها الأنظمة التقليدية لا يساعد أبدا على اتخاذ قرار استراتيجي. إضافة إلى ما سبق فإن التوجه التدريجي للمؤسسات لتبني فلسفة (JAT)[1] يجعل من تقييم المخزونات من السلع الوسيطة أو التامة أمرا لا طائل منه.

<u>* صعوبة المحافظة على صفة التجانس لمراكز التحليل :</u>

صفة التجانس المشتركة في مراكز التحليل فرضية يجب أن يعاد فيها النظر و فمراكز معالجة التكاليف غير المباشرة تكون متجانسة فقط في حالة قيامها بنشاط واحد و تكون التكلفة الوحدوية منتظمة فيها لكون الوحدات المنتجة تستهلك من كل نشاط نسبة منتظمة . إن مراكز التحليل الحالية تقوم بعدة أنشطة غير متجانسة و هذا يعني أنها تستهلك تكاليف الموارد بنسب مختلفة.

<u>* عدم ملائمة تبويب التكاليف إلى ثابتة و متغيرة :</u>

في ظل المعطيات الجديدة و انتقد كل من (Howell et Sourey) الفصل التقليدي بين التكاليف إلى ثابتة و متغيرة لعدم ملائمتها لتطور تكنولوجيا الإنتاج . فهذا التطور يفرض إعادة التفكير في قضية الاختلافات التي اعتبرت كلاسيكيا تكاليف ثابتة و إن التجهيزات الحديثة هي تجهيزات نستطيع تقسيمها إلى عناصر ثابتة كالآلات و عناصر متغيرة كالوسائل التي تكون لها علاقة مباشرة مع حجم الإنتاج كل هذا يجعل التوجه إلى تقسيم التكاليف إلى تكاليف مباشرة أوتكاليف يمكن تتبعها (traçable) و تكاليف غير مباشرة (لا يمكن تتبعها) أمرا أكثر توافقا مع متطلبات الإنتاج الحديثة.

<u>*اعتبار حجم الإنتاج كسبب وحيد لتغير التكاليف :</u>

تعتبر الأنظمة التقليدية للتكاليف أن حجم الإنتاج هو العامل المفسر لتغير التكاليف و هو افتراض ناشئ عن هيمنة التكاليف المتغيرة على هيكل التكاليف الإجمالي و هذا الافتراض لم يعد صحيحا و استمرارية الاعتماد عليه سوف يؤدي بالضرورة إلى تحريف التكاليف الحقيقية للمنتوجات مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات تكتيكية و استراتيجية أقل ما يقال عنها أنها مضللة في حالات أو قرارات خاطئة و مكلفة في حالات أخرى . و في هذا الصدد تثبت الدراسات التي تبحث في الإجابة عن أسباب ارتفاع التكاليف أن التكلفة الكلية للمنتوجات لا تكون تابعة لحجم الإنتاج و لكنها ترتبط أكثر بتنويع المنتوجات و تعقيد العمليات. و بهذا فإن سياسات التنويع تؤدي إلى تعدد السلاسل القصيرة بما يعمل بدورها على إظهار ربحية مرتفعة لها بسبب عدم التناسب في تحميل التكاليف الثابتة عكس السلاسل الطويلة (المنتوجات النمطية) التي يتم تحميلها بنصيب كبير من الأعباء الثابتة مما يجعلها تظهر أنها تحقق أرباحا منخفضة و هكذا تدعم السلاسل القصيرة بواسطة السلاسل الطويلة و هو ما يؤدي في النهاية إلى قرارات خاطئة.

<u>*إهمال الأنشطة الداعمة :</u>

---
[1] – Juste à – temps .

يقتصر النموذج التقليدي للتكاليف على تحليل التكاليف الإنتاجية و يتجاهل كلية التكاليف عدا الإنتاج كتكاليف البحوث و التطوير التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكلفة الإجمالية. فالانتقاد الموجه في إطار الأنظمة التقليدية للتكاليف هو عجزها الفعلي عن تزويد المسيرين بالمعلومات التي تمكنهم من تحليل التكاليف المرتبطة بأعلى سلسلة القيمة . كتكاليف البحوث و التطوير و تصميم المنتج و تـ ـكاليف

نهاية سلسلة القيمة و التي تتكون من التسويق و التوزيع و خدمة العملاء و لكن من أهم التكاليف عند أعلى و نهاية سلسلة القيمة و التي تعرف بتكاليف الأنشطة الداعمة (Activités de support) أصبحت في السنوات الأخيرة تمثل نسبة أو أكبر من نسبة التكاليف الكلية للمنتوج و بالتالي فإن حذف أو استبعاد تكاليف أنشطة الدعم من تحليل الربحية سوف يعمل على تقدير المنتج بأقل من تكلفته الحقيقية.

<u>* فشل الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة المسببة للتكاليف :</u>

لقد أثبتت الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عجزها الفعلي عن توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات و يرجع هذا أساسا لعدم قدرة الطرق التقليدية على التفرقة في الحصة للتكاليف للوحدات المنتجة نظرا لغياب العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و الموارد التي يستهلكها هذا المنتج . فالتكاليف التي تتحمل بها المؤسسة لا تحدث فجأة و إنما تحدث نتيجة مسببات لها و من أجل قرار تخفيض التكاليف فإنه لا بد من التعرف أولا على مسببات هذه التكاليف . فالمنتجات لا تستهلك موارد و إنما تستهلك أنشطة و هذه الأخيرة هي التي تتسبب فعلا في حدوث التكاليف.

وعليه فالانتقاد الموجه للطرق التكاليف التقليدية في هذا الإطار يعد ذا أهمية بسبب عدم تجاوبها مع التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة أي ضرورة ربط النظام المحاسبي بالتفكير الاستراتيجي خاصة فيما يتعلق بالاستجابة لاحتياجات السوق من خلال تحليل سلسلة أنشطة القيمة للمؤسسة و لهذا فقد فشلت الطرق التقليدية في تتبع الأنشطة و التكاليف التي تتسبب عنها مما أدى إلى عدم دقة رقابة التكاليف ووجود أنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة.

<u>*عدم كفاية المؤشرات المالية :</u>

في ظل محيط يتسم بالتعقيد و الديناميكية و تسارع دورة حياة المنتوج تكون المقاييس المالية التي توفرها الطرق التقليدية غير كافية لوحدها للرد على متطلبات المنافسة الحادة و التطورات في أذواق المستهلكين. فالطرق التقليدية للتكاليف لا تسمح بتوفير المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمسيرين لأن المحيط الحالي الذي يفرض على المؤسسة أن تتكيف بالليونة و رد الفعل المسبق يجبرها أيضا على تبني أنظمة محاسبة قادرة على توفير معلومات تسمح للمسيرين باتخاذ أفضل القرارات الاستراتيجية و هذا بفضل مؤشرات غير مالية تكون أكثر ملائمة للمحيط الحالي كالوقت

و السرعة في رد الفعل و الجودة و غيرها من العوامل فالأنظمة التقليدية تنظر إلى السعر و التكلفة كأهم عاملين للنجاح (FCS)[1] مهملة بذلك عوامل أخرى أكثر أهمية لمواجهة المنافسة و احتياجات السوق .

<u>*العمل هو العامل الوحيد لإنشاء القيمة :</u>

لقد أشار Mevellec إلى أن العامل المحدد للتكاليف المتغيرة هو العمل و بذلك فهو يعتبره وفقا للنظم التقليدية السبب الوحيد لإنشاء القيمة إلا أن التطورات التكنولوجية على هيكل التكاليف و توجيه الاهتمام للوظائف الأخرى (أنشطة الدعم) جعل المسيرين يوجهون اهتمامهم لمعرفة القيمة في نظر المستهلك . فالتكلفة المرتفعة للمنتوج لا تعني بالضرورة زيادة قيمته في نظر الزبون و هذا ما يفرض على المسيرين ضرورة استبعاد المدخل الكلاسيكي و إعادة التفكير في إيجاد طرق أخرى أكثر ملائمة و فهما للأنشطة التي تكون سلسلة القيمة للمؤسسة من أجل التعرف على الأنشطة التي تنشئ القيمة و هذه القيمة أو تلك التي لا تضيف للمنتوجات المطلوبة من طرف الزبائن.

III. 2 انتقادات المفاهيم والأساليب التقليدية :

إن ظروف البيئة الصناعية و الإدارية التي نشأت فيها استخدام الأنظمة التقليدية للتكاليف قد تغيرت في الوقت الحاضر و أصبحت هذه الأساليب التي قدمتها الفلسفات الإدارية القديمة في العقود السابقة غير قادرة على مواكبة تطورات العصر و احتياجاته.

و نتيجة للتعقيد المتزايد و المتسارع للمحيط الاقتصادي و الاجتماعي و التكنولوجي للمؤسسات ظهرت أفكار و مفاهيم إدارية جديدة أدت بدورها إلى تطورات مثيرة في بيئة الأعمال في العشريتين الأخيرتين . هذه المفاهيم و التطورات الإدارية تهدف أساسا إلى مساعدة المؤسسات على إحداث تغيرات أساسية في أنظمة العمل الإداري بما يمكنها من تأدية دورها بفاعلية . و عليه سنحاول عرض الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية لحساب التكاليف تركز حول عجزها على مسايرة هذه التغيرات و التدفقات معها .

و من أجل توضيح عدم قدرة الطرق التقليدية على الاستجابة لاحتياجات المسيرين من المعلومات و المعطيات التكاليفية التي تمكنهم من مواجهة تحديات تغير المحيط و البيئة الصناعية و التكنولوجية نستعرض فيما يلي أهم ملامح المحيط الحالي للبيئة الصناعية و الإدارية ومدى تأثيرها بذلك على الهياكل التنظيمية للمؤسسات.

أولا : تطور المحيط الاقتصادي :

لقد شهد المحيط الاقتصادي منذ الأزمة النفطية منحنى التغيير بسبب زيادة التعقيد و عدم الاستقرار مما استوجب على المؤسسات إيجاد قواعد جديدة لمواجهة هذه التغيرات التي اتسمت بالتسارع و الخطورة و الكثافة في آن واحد و يمكن تلخيص هذه التغيرات في النقاط التالية :

[1]- Facteurs clés de succès .

- تزايد حدة المنافسة و الاتجاه نحو العولمة .
- تزايد معدلات الابتكار و التجديد التكنولوجي .
- تطور الأنظمة الإنتاجية .

و فيما يلي شرح لكل خاصية من هذه الخصائص .

*** تزايد حدة المنافسة والاتجاه نحو العولمة :**

لقد تزايدت شدة المنافسة العالمية في العشريتين الأخيرتين حيث برزت ممارسات جديدة في بيئة الأعمال تبلورت في كثرة عمليات الاستحواذ على منظمات أخرى و حدوث عمليات الاندماج بين المؤسسات فيما بينها، تزايد عدد التحالفات الاستراتيجية العالمية و اتفاقيات التعاون أو الشراكة بين الشركات العملاقة في العالم، و هذا كله يعني اتساع نطاق و حجم الأسواق و توجهها نحو العالمية بدل المحلية[1].

و أمام هذا التوجه، تسعى المؤسسات العالمية نحو تحقيق الاستغلال العالمي لمواردها المتاحة : الرأسمالية، البشرية، و التنظيمية مما يزيد من قدرتها على التنافس في الأسواق العالمية، و مع زيادة الاتجاه نحو عولمة الإنتاج و الأسواق يعتبر العملاء أكثر استعدادا لشراء احتياجاتهم من أي مكان في العالم بالجودة العالية و السعر الملائم . و استجابة لهذا فإن المؤسسات بدأت تركز على مواجهة الميزة التنافسية الدائمة باعتبارها عنصرا أساسيا و جوهريا للنجاح في محيط أعمال فعال يعد البقاء فيه لا للأقوى و إنما للأسرع و الأول نفسا . لذا بدأت المؤسسات توجه اهتمامها أولا نحو إجراء تحليلات استراتيجية للصناعة و ذلك من أجل اختيار الاستراتيجية الملائمة لتحقيق ميزة تنافسية مستمرة .

و عليه فإن المؤسسات التي تحقق حاليا أداء جيدا في أسواقها المحلية و ترغب في الاستمرار بنفس مستوى الأداء في المنافسة العالمية عليها أن تعمل جاهدة على أن لا تقل منتجاتها بأي حال عن المنتجات الأجنبية من حيث الجودة و الأسعار و التكلفة . و هذا التعدد للأداء الحالي للمؤسسة يعكس مباشرة أهمية إدارة المستويات لكونها تعتبر بشكل محور نجاح كل تنظيم في ظل المنافسة الحالية، و قد ركز هذا على العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على المستويات عوامل النجاح الأساسية (FCS) و بهذا تغيرت المعطيات الحالية للمنافسة العالمية جذريا القواعد التنافسية . لأن التكلفة لم تبق العامل الوحيد الملائم الذي يحدد من قوة المؤسسة في السوق .

1- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص 17.

وفي ǀǕǽ الƮدد نجد ƙǉǾ اǚǶداƧ التقليدية لمحاسبة التكاليƧ تتƮƴ ǉǾƮ تفسير النتائƲ المتوƮل إليǊǐ ǉǾƮ ǉǾƮ تحقيƾ ǉǾƮƴǉǾ بسعر البيƴ و مقارنتƌ بسعر البيƴ و مقارنتǊ بتكلفة المنتƲ و مرƴي و ǀǕǽ المنƾ يتماشى مƴ فكرة عدƇ ǀǓǔǀ بعيǉǾ اǚعتبار لمشاركة الƮبوǉǾ في تƮميƇ المنتƲ ƐƟ Ǚ يراعى ǚرƴǉǾ ǚǐƘƇ اǕمية كبيرة.

غير ƇǉǾ الدراساƩ التي ƙجريƩ في فرنسا و الوǚياƩ المتحدة حول مدƸ مǚئمة المعلوماƩ التي توفرǕǀ اǚنƲمة المحاسبية التقليدية لمتطلباƩ المنافسة الحالية ƇǔƬƩ عدƇ رƮǉƓ المسيرǉǾ عنǊǐ Ǚ وǀǔǓǀ عكسƩ ƮǀǓǝǀ و ƮǓǕ تغيير التفكير جزǉو اǓǀبراƇ للبحƚ عǉǾ ƇساليƟ جديدة توفر معلوماƩ ƇكƛǓ مǚئمة لتفعيل القراراƩ الاستراتيجي بتحليل مستحدƚ للتكاليƧ مƴ تطوير ƇدواƩ قياƩ ƌƟاƇ ƐƏƇ اكƛر مǚئمة.

*** تزايد معدǚƩ اǚبتكار و التجديد التكنولوجي :**

لقد ƩǚƏ التكنولوجيا إلى وقƩ ليƩ ببعيد متغيرا Ɠارجيا في دالة اǚنتاƚ يرتبط بتفسير الدوراƩ اǚقتƮادية التي تتسƇ باǚمد الطويل Ǚ إǚ ƇǉǾ ǀǓǔ ƇǉǾ يكن ليعني إغفاǚ لدور التقنية و التجديد التكنولوجي ǀǓƐ Ǚ ǚرƴǉǾ ǚول مرة على يد شومبتير. و يرجƴ بروز اǚǐƘƇ باǚبتكاراƩ و التجديداƩ التقنية إلى منتƮƧ السبعيناƩ إƛر اǚزمة اǚقتƮادية التي ƇطباƩ ƌǔƏƵ الƮناعة منǉǾ ǀǝǐ وإلى التطور الحادƚ في مجال المعلوماتية و اǚلكترونياƚ و البيوتكنولوجيا و الطاقة . منǉǾ ǀǝǐ ƓƸǀǓǔ ƇǉǾ اǚǐƘƇ المتزايد للتجديد التكنولوجي ƇدƸ إلى تقليƮ دورة حياة المنتوجاƩ إلى بƮƴ سنواƩ و حتى إلى بƮƴ ƇشǕر كما ǉو الحال في قطاƵ التكنولوجيا العالية كالحاسƟ اǚلي ǀǓƐ ƇدƩ ƟحƩ دورة حياتƌ ǀǓǔ قل منǉǾ سنة عكƩ بعƮ القطاعاƩ التي تكون فيǕǀ ǉǾǉ فترة البحƚ و التطوير و التƮميƇ Ƈطول منǉǾ فترة اǚنتاƚ و التسويƾ .

و عليƌ فǚƎǉǾ المƙسسة ǀǕǽ اƇرادƩ إجراƇ تحليل إستراتيجي لمنتوجاتǕǀ فعليǕǀ تƮميƇ ƇنƲمة تكالفية تستطيƴ تزويد المسيرǉǾ بالمعلوماƩ التي تمكنǕǉ منǉǾ التحليل اǚستراتيجي الشامل للتكاليƧ المرتبطة بدورة حياة المنتوƚ[1] و ǀǕǽ ما تعجز النماƚǀ التقليدية لمحاسبة التكاليƧ عǉǾ ƇǔƬƩ بƌ.

كما ƇǉǾ تزايد وتيرة التجديد التكنولوجي تقدƇ وفراƩ كبيرة في معالجة المعلوماƩ إلكترونيا مما يسǉل عملية متابعة الكƛير منǉǾ التكاليƧ للمنتوجاƩ كانƩ تعتبر سابقا تكاليƧ غير مباشرة و ǚǐƘ نƲرا ǚرتفاƵ تكلفة تتبعǕǀ في اǚنƲمة التقليدية لحساƟ التكاليƧ.

*** تطور الأنظمة اǚنتاجية[1] :**

---

[1] - Pierre - laurent Bescos et Carla Mendoza . OP cit . p19.

[1] - تƇ إعداد ǀǕǽ العنƮر باǚعتماد على :

- دافيد راتشماǉǾ و ƓروǉǾ , اǚدارة المعاƮرة . دار المريƣ للنشر. الرياƮ,المملكة العربية السعودية 2001. ƭ 224 -230 .

-احمد نور, حسينǉǾ علي. مرجƴ سابƾ. ƭ ƭ 33 – 36.

لعل من ابرز مظاهر التطور التكنولوجي في مجال التسيير هو استعمال الحاسبات الآلية و الإنسان الآلي (Les robots) في الكثير من العمليات الإنتاجية و التي تكون قابلة للبرمجة تقوم بمهام متعددة مستغنية المؤسسات بذلك على كثير من خدمات الأفراد .

ومن هنا جاءت هذه الفكرة التحول إلى الآلية يترتب عليه تخفيض كبير في وقت و تكلفة الإعداد للإنتاج الأمر الذي يحقق للمؤسسة الكثير من المنافع مثل المرونة الكبيرة في الإنتاج و الاستجابة السريعة والفورية لطلبات العملاء فضلا عن ارتفاع جودة المنتجات و انخفاض تكاليفها و زيادة الإنتاجية .

و يعد التسيير المرن نموذجا متطورا لتنظيم عملية الإنتاج حيث يمكن ذلك من الانتقال بسرعة من منتوج لآخر و بذلك تستطيع المؤسسة أن تتحول من نظام مبني على اقتصاديات الوفرة (إنتاج كتلي و بسلسل كبيرة من نوع واحد للمنتوجات) إلى نظام مبني على تنويع الإنتاج و تنويع المنتوج في حد ذاته .

و عليه فإن هذا النظام التسييري الحديث يوفق بين العديد من المتناقضات (كاقتصاديات الحجم و آثار التعلم و الكلفة و التسيير وفقا لطلبات العميل) التي كان يعتقد في السابق أنها متناقضة و لا يمكن التوفيق بينها .

كما أن تنوع حجم الدفعة و تنوع الحجم الطبيعي للمنتج و تنوع درجة تعقيد المنتجات كلها نقاط لا يمكن أن تستوعبها التقليدية للتكاليف حساب التكاليف بسبب عدم تميزها للأنشطة المسببة للتكاليف و هذا ما يؤدي إلى نشأة فجوة حقيقية بين الأنظمة التقليدية للتكاليف و طرق الإنتاج الحديثة .

كما يعتبر التوجه نحو فلسفة الوقت المحدد (JAT) و تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP)[2] من المداخل المتكاملة لتقنيات الإنتاج الحديثة إذ يمكن للمؤسسة أن تتحكم في تدفق المواد و الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام من خلال ما يسمى بمدخل السحب (Pull approche) في تسيير المنتجات الذي يختلف كلية عن مدخل الدفع (Push approche) المطبق في نظام التسيير التقليدية .

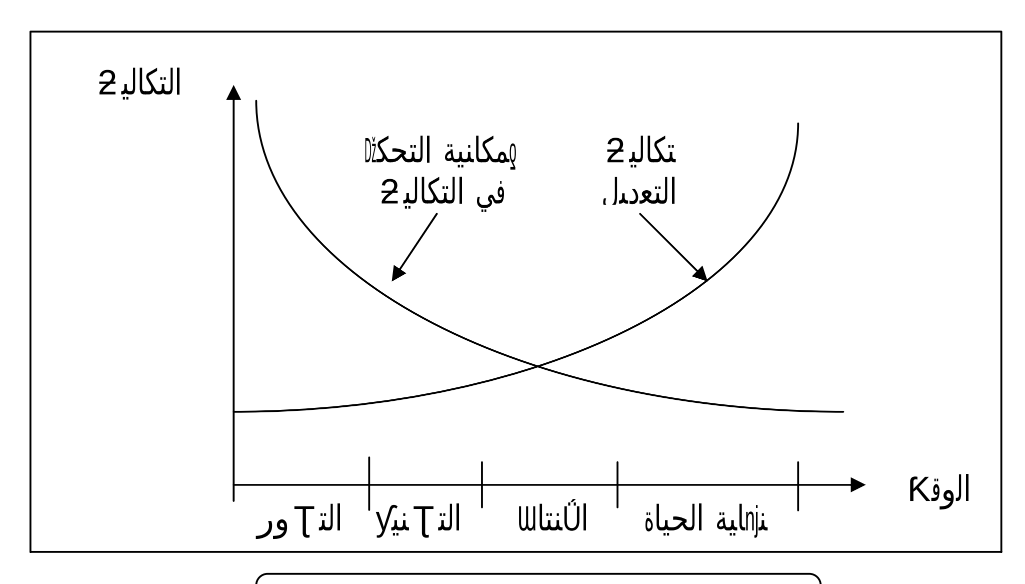
إن من أهم النتائج لمدخل (JAT) هو تخفيض المخزون بجميع أنواعه إلى حد يكاد يكون التام منه كليه و هذا ما يحقق وفرات مالية هائلة في تكاليف الحصول عليه و تخزينه و مناولته وكذا وفرات عينية متمثلة في المكان المخصص لتخزينه . إذ توجد من الشركات التي طبقت طريقة (JAT) استطاعت أن توفر أكثر من 50% من مساحة المخازن كانت مخصصة للتخزين .

و أكثر ما يمكن التطرق إليه في تطور الأنظمة الإنتاجية هو التحول إلى تصميم المنتج و إظهاره بمساعدة أنظمة كمبيوتر متطورة حيث يمكن هذا النظام من التحكم الجيد في التكاليف مرحلة التطوير و التصميم مما يقلل من فرص حدوث أخطاء في عملية الإنتاج إذ تخفض إمكانية التعديل بعدها مكلفة .

وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

---
[2] – Material –Requirment Planing

شكل رقم 12 : إمكانية التحكم في التكاليف و تكلفة التعديل خلال دورة حياة المنتوج .



Source : G – Melyon et AL .OP cit p 285

ثانيا : تطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات[1] .

إن الأنظمة التقليدية التي كانت ملائمة مع النموذج التايلوري للعمل و التنظيم لم يعد في استطاعتها الاستمرار في العمل لمواجهة سوق يتميز بالمنافسة العالمية . فالتنظيم التسلسلي الوظيفي الذي يقسم المؤسسة إلى وحدات مستقلة تكون فيها المسؤولية محددة في إطار الوظيفة المنوطة بأفراد معينين تجعل من الوحدات منفصلة عن بعضها حيث تسعى كل وحدة إلى تحقيق الكفاءة بتخفيض التكاليف في كل قسم أو ورشة على حدا . إلا أن هذا التفضيل في الوظائف يؤدي إلى إضعاف الأداء الشامل للمؤسسة كما أنه يلغي مفهوم فعالية الريادة (Synergie) الناتجة عن العلاقات المتداخلة بين الوظائف المختلفة في المؤسسة .

إن تنظيم المسؤوليات وفقا لمبدأ التسلسل الهرمي أصبح غير قادر على مواجهة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و المنافسة التي تتطلب ضرورة الاستجابة السريعة للعملاء هذا من جهة و من جهة ثانية

1- تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على :

-P . Mevellec.Encyclopédie de la gestion et du management EGM .sous la direction de robert leduff .Editions DALLOZ. Paris. 1999.p

- Réne Demeestère et AL. Contol de gestion et pilotage. Editions Nathan . Paris 1997 . pp 196 .197.

فإن التعقيد المتزايد للمحيط و التقلب المستمر له يفرض على المؤسسة إيجاد نموذج تنظيمي ملائم لإطار الحالي تختلف فرضياته عن تلك التي يتبناها النموذج التايلوري و فالمؤسسة في ظل هذا التعقيد المتزايد و عليها أن تتميز بالليونة و الرد المسبق و السرعة في الاستجابة لمتطلبات الزبائن . و عليه فإن الانتقال من نموذج تنظيمي سلمي (عمودي) إلى نموذج تنظيمي أفقي يتطلب تمثيل المؤسسة بمجموعة من الأنشطة المتداخلة و المترابطة على شكل شبكة و هذه الأنشطة تتكامل فيما بينها لتؤثر على نتائج قياس الأداء في المؤسسة و هذا يقوم على عوامل النجاح الأساسية المقابلة للمنافسة في كل جزء استراتيجي .

و الجدول التالي يوضح الفرق بين التقسيم التقليدي للمؤسسة إلى مراكز مسؤولة و تقسيم المؤسسة إلى أنشطة.

جدول رقم 2: الفرق بين التقسيم إلى مراكز مسؤولية و إلى أنشطة

حاليا	تقليديا
سيرورة أنشطة الدعم تنظيم الأنشطة حسب منطق مختلف : طلبات، الإنتاج و المشاريع. مراكز المسؤولية = مجمعات الأنشطة المختلفة ≠ الأنشطة	سيرورة الأنشطة المباشرة تنظيم الأنشطة المباشرة حسب الأقسام المتجانسة: تجميع نفس الأنشطة . مراكز المسؤولية = الأقسام المتجانسة = الأنشطة

Source : P. lorino . OP cit .p 210

إن القراءة التنظيمية و الاقتصادية لعدم ملائمة الأساليب التقليدية للتكاليف تتطلب القرارات الجيدة في ظل المحيط الحالي يفرض على المسيرين ضرورة استبعاد هذه الأساليب و إعادة التفكير في إيجاد طرق أكثر فعالية لتسيير الأنشطة التي تكون سلسلة القيمة للمؤسسة . كما يجب التوجه أكثر لتسيير الأنشطة و العمليات بمعنى أوسع يجب أن تكون أنظمة التكاليف متأقلمة مع الاتجاهات الاستراتيجية للمؤسسة و هذا من خلال :

- الانتقال من نموذج أحادي البعد لتقييم الأداء إلى نموذج متعدد الأبعاد.
- ضرورة تسيير مختلف العلاقات المتداخلة بين الأنشطة .
- ضرورة التوجه نحو تسيير العمليات التشغيلية .
- تسيير الثنائية (تكلفة – قيمة) والتعرف على الأنشطة الحقيقية المسببة للتكاليف من أجل التحكم الأمثل لموارد المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم الطريقتين من الطرق التقليدية لقياس التكاليف و هما طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على مبدأ التحميل الشامل و طريقة التكاليف المتغيرة التي تعتمد على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف على المنتوجات . حيث تطلع المسيرون من هاتين الطريقتين و كانتا تتمثلان في شكل معالجة التكاليف غير المباشرة بحدود التكاليفية المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و قد استطاعت هاتين الطريقتين لفترة غير قصيرة تقديم خدمات التحليل اللازم للتسيير في جميع المواقف و مع اختلاف الظروف و الأحوال و بالأسلوب الذي يحقق خدمات الإدارة و يساعدها على اتخاذ القرارات الرشيدة .

و كان ملائمة واستجابة هذه الطرق لاحتياجات المسيرين كانت نتيجة طبيعية بسبب قيام نماذج المحاسبة التقليدية على أسس التمثيل التايلوري للمؤسسة لأن هذا التمثيل الذي كان متوافقا مع مبادئ و فرضيات مناسبة جدا للمحيط الاقتصادي للخمسينات محيط يتسم بالاستقرار النسبي و عدم التعقيد . غير أن الظروف المحيطية الصناعية و الإدارية التي شاهدتها فيما استخدام الأنظمة التقليدية لتوزيع التكاليف قد تغيرت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين مما يعني أن الفرضيات التي تكونت النموذج التايلوري لم تعد مماثلة للمحيط الاقتصادي الحالي و التشغيل الداخلي للمؤسسات و خاصة بعد التطور التكنولوجي الكبير الذي شمل معظم الأنشطة التي تمارسها مشاريع الأعمال .

و نتيجة لاستمرار تغير المحيط و تزايد تعقيده أشكالا الكثير من الممارسين و الخبراء في قدرة الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف على تقديم المعلومات الصحيحة و الدقيقة لاتخاذ القرارات الناتجة عن الخيارات الاستراتيجية للمؤسسات الحالية . و قد تجسد هذا التشكيك في تعرض هذه الأنظمة لانتقادات واسعة و خاصة فيما يتعلق بتوزيع التكاليف غير المباشرة و الذي يعد بيت القصيد في جل الانتقادات التقنية الموجهة لمحاسبة التكاليف التقليدية .

في الحقيقة لا يمكننا الفصل بين الانتقادات التقنية و المفاهيمية للطرق التقليدية لأنه يشكل كل من الجانبين نوعا من التكامل الذي لا يمكن ردها لا فالتطورات التكنولوجية المتسارعة و ما نجم عنها من تأثير مباشر على النظم الإنتاجية كانت لها وقعها الشديد على هيكل التكاليف الذي أصبحت تسيطر عليه التكاليف غير المباشرة عوض التكاليف المباشرة (اليد العاملة) في ظل الفرضيات التايلورية لا هذا التغير في هيكل التكاليف وضع المحاسبين أمام تحد حقيقي في ظل إطار متكامل التعقيد يفرض على المسيرين إيجاد مكانة لمحاسبة التسيير بالنسبة لإشكالية تسيير المؤسسات في محيطها الجديد . و أمام هذا العجز الفعلي لأنظمة التكاليف التقليدية عن مواكبة هذه التغيرات لجعل المؤسسة أكثر استجابة لتطورات السوق و المنافسة

تظهر الحاجة إلى البحث عن نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن التكاليف و الموارد المستهلكة في إنتاجها .



دراسة نظام ABC

I – مفهوم نظام ABC ، مبادئه و مجالات تطبيقه .

II – مراحل عمل نظام ABC و معوقات تطبيقه .

دراسة نظام ABC

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى ظهور تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية و هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة و هي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.و كنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل لنظام التقليدية للتكاليف يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تتلائم مع المحيط الحالي لاتخاذ القرارات.

و في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات و ذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال : Bekett 1951 و Shubik 1963. و في نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات و أبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة (Général électric) في سنة 1963 و التي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة فاقترح كل من : Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة التحكم في الرقابة على الأنشطة التي تسبب التكاليف و بهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة و مسببات هذه الأنشطة

و في سنة 1986 أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر(C AM.I)[1] الذي أنشئ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS)[2] الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة و متواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين و المراجعين الجامعيين و الباحثين الذين ساهموا في هذا المجمع بهدف البحث عن نظام محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار في محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

و في سنة 1987 استطاع الباحثان Kaplan et Cooper أن يقدما نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أطلق عليه فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (ABC) Activity Based Costing و هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب و لكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أصبح ذو نجاعة أكبر في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات : معلومات متعلقة بالتكلفة و أخرى حول العمليات .

[1] - The computer aided manufacturing- international.
[2] – Cost management system .

و نǚرا لما يتƫ Ƣ ƞǬ ǾǶ النǚام ǷǼ مƨايا مقارنة ǸǗ الǼǚامة التقليدية و Ǚسيما في مجال توفير البياناƩ المǘئمة ǙتƼاƽ القراراƩ اǙستراتيجية و التشغيلية فǬƾ ǙǬى قبوǙ ǷǼ ǙǗǯاديمييǷ و ǷǼ اǙدارييǷ على حد سواƔ و بدƘ يشيǸ استƼداǾǷ في الشرǯاƩ الƫناعية الǯبرǅ في ǕمريǯاǕ و Ǖوروبا .

و سوƢ نتناول في ǀǿا الƫǐل ǿǀا النǚام ǷǼ ƻǘل مبحثيǷ ǾنيǷǚ حيƮ يعالƲ المبحƮ اǕول مǨǿوǵ نǚام ABC Ǚ مبادǾƠ و مجاǙƩ تǘبيقاǾ و ǀǯا ǷƢǿ المسساƩ التي تǘبقƩ النǚام و ǕǨǿر نتائƲ ايجابية في ǀǿا . ǕمƢ المبحƮ الƛاني فقد ƫǐƢ لعرǑ مƫƢ ƫǐل لمراحل تشغيل النǚام و ǀǯا ǷƢǿ الǨروقاƩ بيǷ اǼǚǷمة التقليدية و نǚام ABC . ǸǗ التǘرƾ في اǭǈير ǷƢǿ عوائƾ تǘبيƾ النǚام في المسساƩ .

I . مǨهوǵ نǚام ABC Ǚ مبادǾƠ و مجاǙƩ تǘبيقه :

I . 1 مǨهوǵ نǚام التǨǯاǭة على أساƧ النƩاƻ (ABC) :

تƫǋ ǯثير ǷǼ المسساƩ عǷ تحسيǷ نǚǼǷǾا الحالية لحساǢ التǯاليƢ ما يعرƢ بنǚام التǯاليƢ على Ǖساơ اǕنشǘة (Activity Based Cost-System) Ǖو (Activity Based costing) . و الǀي يرمƨ ǾيǾ ƞƫǋارا (ABC) وǿناǭ ǷǼ يسميǾ المحاسبة على Ǖساơ اǕنشǘة (Activity Based accounting) و تعد ǘريقة Ǖو نǚام التǯلǨة على Ǖساơ النشاǕ ǘداƺ لتǘوير و تحسيǷ قيǽ التǯلǨة المحسوبة في نǚام تحديد تǯلǨة اǕوامر Ǖو نǚام تحديد تǯلǨة المراحل . ǯما يمǯǷ اعتبار ǀǿا المدƻل بمǛابة ǘريقة جديدة لتوƨيǸ التǯاليƢ يمǯنǾا Ǝǯتǀ تǨادǅ عيوǢ المدƻل التقليديĽ و تساǽǿ في توفير معلوماƩ Ǖǯثر دقة ǷǼ ƻǘل تحليل اǕنشǘة داƻل المسسة و تجميǸ و تشغيل و تتبǸ ما يرتبǘ بǾا ǷǼ تǯاليƢ اعتمادا على العديد ǷǼ مسبباƩ التǯلǨة Ǚ و ǀǿا تمǾيدا لتوƨيعǾا على المنتجاƩ حسǢ استǾǯǘǾا ǷǼ ǿǀǽ اǕنشǘة .

I . 1 .1 تعريǙ نǚام ABC :

لقد حǜي نǚام ABC بتعريǨاƩ عديدة نƿǯر منǾا :

* **تعريف (Horngren)** : (نǚام ABC ǿو ǘريقة Ǖو مدƻل لتحسيǷ قيǽ التǯلǨة يرǯƨ على اǕنشǘة ǯǗغراǑ تǯلǨة رئيسية Ǚ ǯما Ǿǻا يستƾǋ تǯلǨة ǿǀǽ اǕنشǘة ǯǗساơ لتعييǷ تǯاليƢ Ǖغراǅƾ Ǒǋ Ǖ (Other Cost Object) مƛل السلǸ و الƾƻماƩ و العمǘƙ)[1] .

* **تعريف (Davidson)** : (ABC ǿو نǚام لتƫƢيǎ الǯلǨة على مرحلتيǷ حيƮ يتǽ في المرحلة اǕولى تƫƢيǎ عناƫر التǯاليƢ الƫناعية غير المباشرة على ǕحواǑ الǯلƢ (Cost Pool) و التي تمƛل اǕنشǘة Ƽǻ يتǽ في المرحلة الƛانية تƫƢيǎǾا على المنتجاƩ بموجǢ عدد اǕنشǘة المǘƨمة ǙنتاǾƳا)[2]

---
[1] - Horngren charles. T et Al Op.cit p 140.

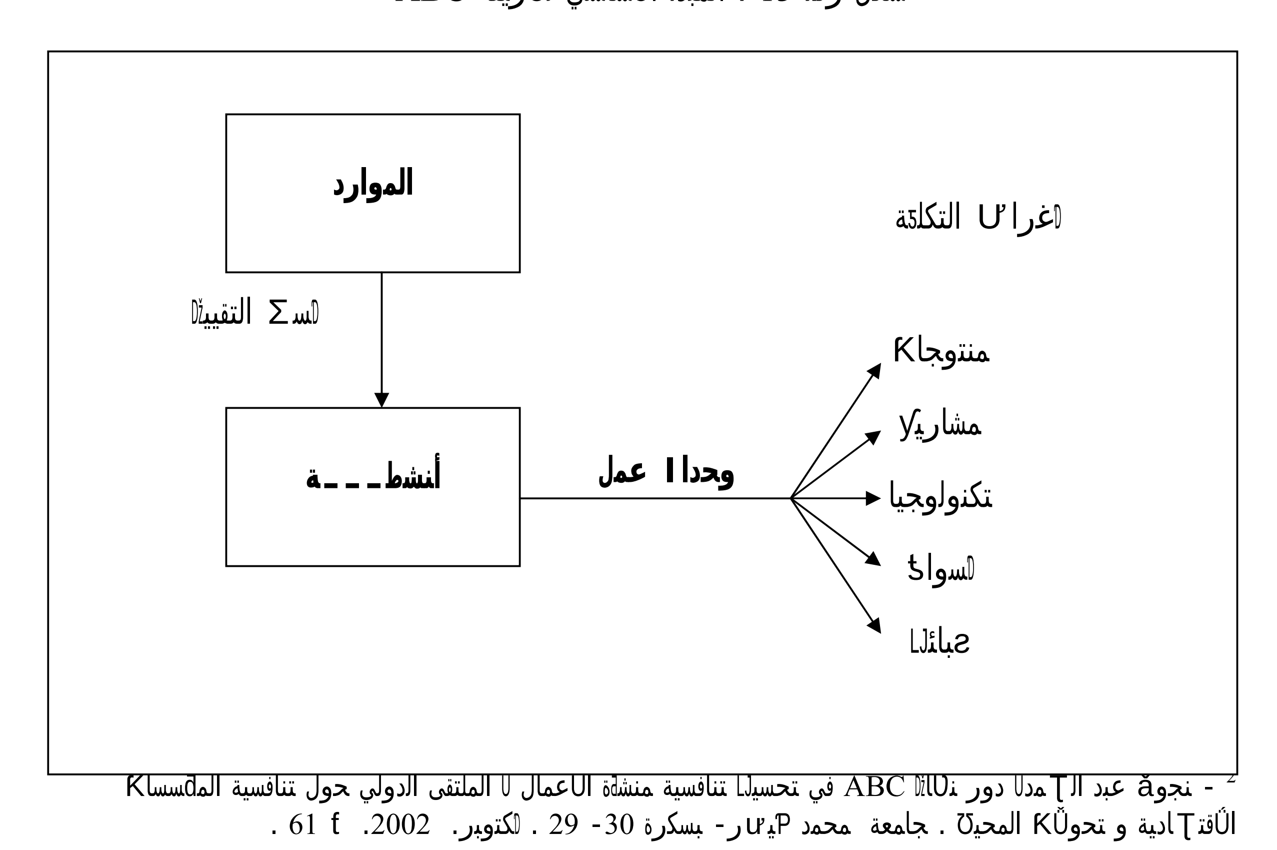
* **تعريف (Raffish)** : (ABC هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي و الذي يتعلق بأنشطة المنشأة المهمة و ترتبط بتكاليف المنتجات)[1] .

* **تعريف (P.Mevellec)** : (محاسبة الأنشطة أو نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات نظام أكثر منه لحساب التكاليف ، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل لبناء أداة حساب سعر التكلفة ، للقيادة و التحكم في قياس الأداء ، للتنسيق فيما بين عدة استعمالات في الخيارات الاستثمارية)[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن : نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة .

و عليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد و إنما تستهلك أنشطة و هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد و على هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) و بين الموارد ، و الشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC .

شكل رقم 13 : المبدأ الأساسي لطريقة ABC



[2] - نجوى عبد الصمد دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال ، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط . جامعة محمد خيضر - بسكرة 30 - 29 . أكتوبر. 2002. ص 61 .

1- نجوى عبد الصمد مرجع سابق . ص 61 .

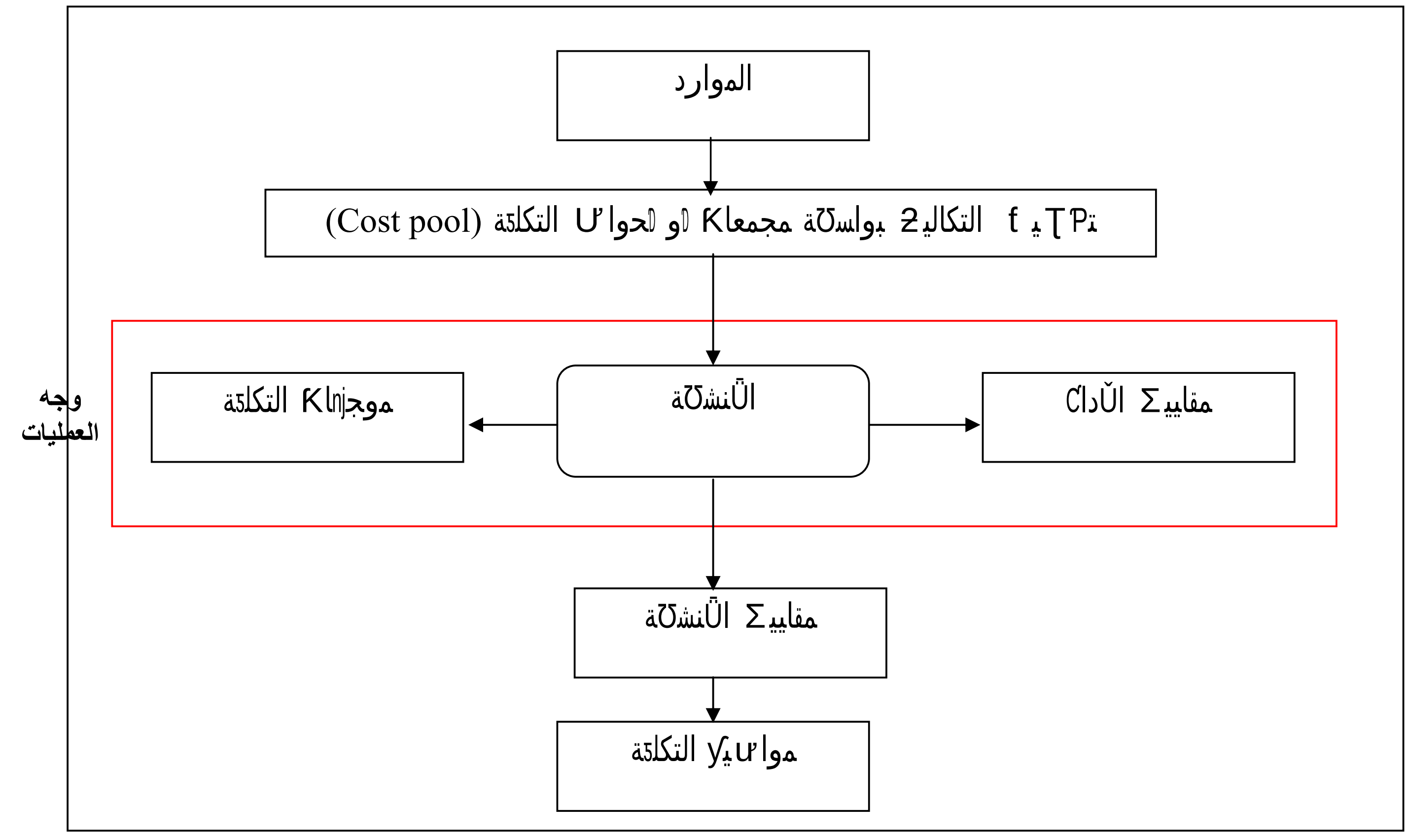
[2] – P.Mevellec . OP cit .p 161.

وانطلاقا من التعريف الذي أعطاه كل من Rafish و P.Mevellec يتبين لنا أن نظام ABC لا يعد نظاما محاسبيا متميزا فقط و إنما ... تسيير المؤسسة و بذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة حيث أنه يتعرف أولا على سبب التكلفة غير المباشرة الذي يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات وفقا للأنشطة التي استهلكت منها هذه المنتجات و على عكس ما سبق ذكره ، إلى أن هذه الطريقة تتمثل من خطوتين أساسيتين عند توزيعها للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجودها لتحديد تكلفة كل نشاط بينما تتم ، المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتوج من هذا النشاط فإذا ما استخدم منتوج ما نشاطا معينا فإنه يتحمل بذلك تكاليف مرتبطة بهذا النشاط .

II . 1. 2 نموذج نظام معلومات ABC :

وانطلاقا من التعريف الذي أعطاه كل من Raffish و P.Mevellec يتبين لنا أن نظام ABC لا يعد نظاما محاسبيا متميزا فحسب بل يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل عملية تسيير المؤسسة بالتحكم في أنشطتها و عملياتها و يعود ذلك أساسا لطبيعة المعلومات التي يوفرها نموذج نظام معلومات هذا النظام و الموضح في الشكل التالي :

شكل رقم 14 : نموذج نظام معلومات الأنشطة



Source : P lorino et Al Op.cit p 198.

المصدر : د/ منير شاكر محمد استخدام نظام ABC لتحسين الربحية في المصارف الأردنية – دراسة ميدانية – الإدارة – العدد 95 – الأردن . ديسمبر 2003 . ص 44.

و يمكن أن ينظر إلى المعلومات في ظل هذا النموذج من وجهتين :

- **وجهة التكلفة** : و تتمثل في المحاور العمودية للنموذج و هي عبارة عن المعلومات المرتبطة بالمتغيرات المالية و المتعلقة بعملية تخصيص التكاليف لأغراض التكلفة بواسطة الأنشطة بهدف تحديد سعر البيع – تحديد المزيج البيعي – قرارات التخلي أو الشراء – تصميم و تطوير المنتج .
- **وجهة العمليات** : و تتمثل في المحاور الأفقية للنموذج و هي عبارة عن المعلومات غير المالية الضرورية لتحسين العمليات و أداء الأنشطة حتى يتم زيادة القيمة للعملاء و المؤسسة إذ تحديد مسببات التكلفة (Cost driver) أو (Les inducteurs) بما يعمل على التحكم في تحليل التكاليف و تسهيل قياس الأداء .

و تستخدم هذه المعلومات في مجالات إدارية عديدة تساعد هذه المعلومات في تحسين أداء وظائف الإدارة و المنشأة من خلال استخدام أسلوب الإدارة الحديث (Activity based managment ABM) إذ الإدارة على أساس الأنشطة و الذي يعد الأداة التنفيذية التي يحقق بواسطتها نظام ABC أهدافه في مجال التسيير[1] .

I. 2. مبادئ نظام ABC :

I. 2. 1. النشاط خصائصه و تصنيفاته :

I. 2. 1. 1. مفهوم النشاط :

يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل – و هذا يعني أن نظام ABC يقدم المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح . و إن هذه الأهمية لمفهوم النشاط تنبع من كونه يعد موضوع التسيير في المؤسسة و المحور الوسيط لتخصيص النفقات لأغراض التكلفة كالمنتوجات و الخدمات – و لهذا فقد حظي هذا المفهوم بالعديد من التعريفات – يتيح تحليل البعض منها توضيح أفضل لحقائق هذا المفهوم .

1-نجوى عبد الصمد ،مرجع سابق،ص62.

فقد عرف (C.Berliner) النشاط بأنه (عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تساهم بتحقيق الأهداف في المدى القصير أو الطويل)[2]

وعرفه (Brimson) النشاط بأنه (توليفة من مجموعة مكونة من أشخاص ، تكنولوجيات ، مواد ، أساليب ، محيط تجتمع لتقديم منتوج أو خدمة معينة)[1] .

أما (M. Lebas) فقد قدم تعريف آخر للنشاط يرى فيه : (النشاط هو عبارة عن القيام بفعل ما و بكيفية معينة ، مستهلكة في ذلك حجما من الموارد)[2] ، و هذا يعني أن وراء كل نشاط هناك استهلاك فعال لموارد و التي تعتبر سبب وجود التكاليف.

أما (Gervais) فقد اقترح تعريفا مشابها لتعريف (Berliner) وهو أن (النشاط هو مهمة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة و التي تساهم بإضافة قيمة لإنتاج منتوج معين)[3].

أما (Melyon) فيعتبر النشاط بأنه (مجموعة من المهام الأساسية و المتناسقة فيما بينها و التي تسعى لتحقيق هدف محدد مسبقا ، انطلاقا من المهام الناتجة على توليفة من الموارد البشرية و التكنولوجية).[4]

أما (M.Porter) فإنه يعرف النشاط على مستوى جد شامل في المؤسسة حيث يعتبر أن المؤسسة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تشكل في مجموعها ما سماه بسلسلة القيمة و التي تهدف إلى إضافة القيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها مكتسبة بذلك ميزة تنافسية.

من خلال التعاريف السابقة يظهر جليا أن تبني مفهوم تحليل الأنشطة يبرر بكونه يمثل مدخلا يساهم في تسهيل فهم تعقيد المؤسسات و إنشاء القيمة للعملاء ، كما أن هذا البعد التنظيمي الذي يشكل أساس نظام ABC يمثل العامل المسبب لحدوث التكلفة.

و في النهاية نقدم التعريف التالي لمفهوم النشاط و الذي نعتبره أشمل و أوضح من التعاريف السابقة لصاحبه (P.Lorino)[5] الذي يعتبر أن النشاط هو كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة... و هو مجموعة من المهام الأساسية :

- المنجزة من طرف فرد أو فريق. تستلزم معرفة أو مهارة خاصة.
- المتجانسة من وجهة نظر سلوك الأداء (نفس العوامل تؤثر إيجابيا أو سلبيا على أدائها).

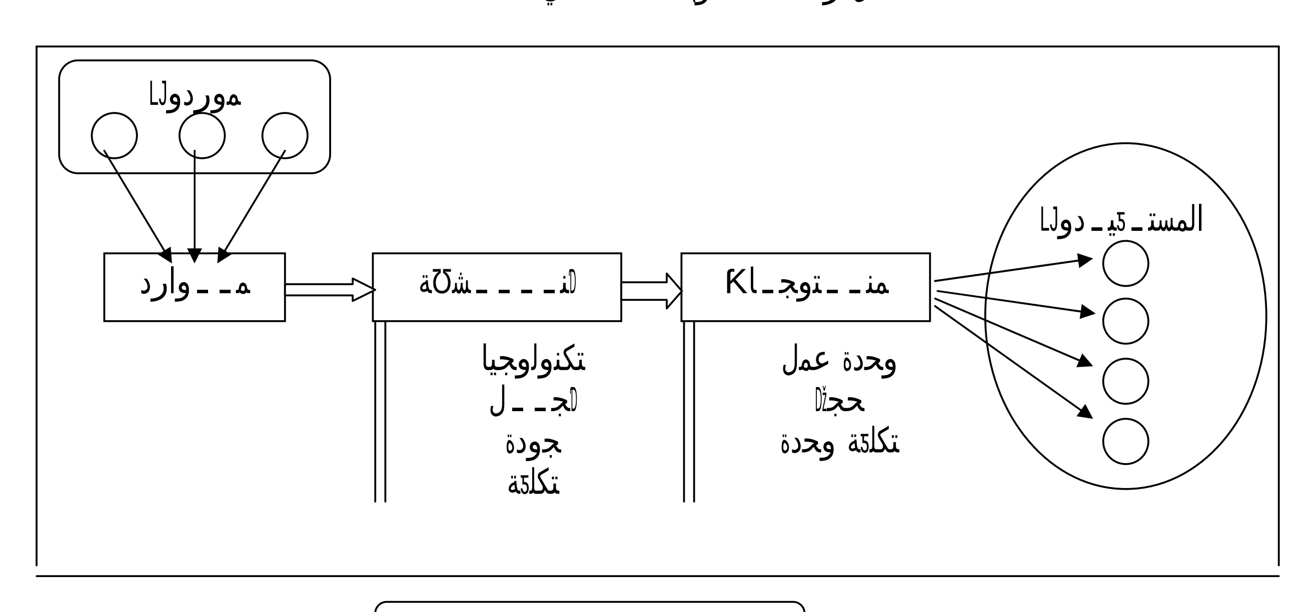
[2] - J. Luc Arrègle Op.Cit p 178.
[3] - I DEM

[1] -IDEM
[2] - M.Lebas « comptabilité analytique basée sur les activités , analyse et gestion des activités » , Revue française de comptabilité , N°226 Septembre 1991.
[3] – M. Gervais.OP.CIT.P.171
[4] –G.Melyon.OP.CIT.160.
[5] -P.lorino. OpCit.pp 29.30.

- تسمح بتقديم مخرجات محددة بدقة و متميزة سواء كانت مادية أو غير مادية (عقد مع مورد، قطعة مصنعة، اختبار جودة...).
- المنجزة من أجل زبون أو عدة زبائن (داخليين أو خارجيين)
- المنفقة من مجموعة من الموارد (ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلات، متر مربع، طاقة، معلومات).

و الشكل التالي يبين نموذج النشاط في المؤسسة.

شكل رقم 15: نموذج النشاط في المؤسسة



Source : P.lorino Op. Cit p 30.

يعتبر P.lorino أن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، و هو يعد الدعامة الطبيعية لتسيير إدارتها، كما أن للنشاط عدة أبعاد نجد أن اهتماما حولها و هي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم.

و إن تحديد الأنشطة يسمح بـ :

- تحسين تحديد سعر التكلفة .
- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير (Sous-traiter) .
- تسهيل تنفيذ الاستراتيجية .
- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة .
- تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة .
- تدعيم مقاييس الأداء المالي و التشغيلي.

- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

I .2. 1. 2 خصائص النشاط :

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية[1]:

1- النشاط يتكون من مهام مختلفة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف و الأداء) بطريقة صحيحة و متناسقة.

2- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية متكررة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.

3- تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، معلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة.

I .2. 1. 3 تصنيف الأنشطة[2] :

لقد صنف كل من P.Lorino و M.Porter و Cooper&Kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي :

أولا : تصنيف P.Lorino :

يصنف **Lorino** الأنشطة حسب عدة أسس من أهمها نذكر :

* التصنيف حسب طبيعة الأنشطة .
* التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة .

1- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة:

لقد صنفت الأنشطة حسب هذا الأساس إلى ثلاثة فئات و هي :

* **أنشطة التصور (Activités de Conception)**: و تتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتوج أو خدمة جديدة، القيام بتطوير أو تحسين عملية و طرق خاصة، ميكانية، تصميم نظام جديد للتكاليف...

لعل الجانب الجدير بالاهتمام في هذه الأنشطة هو أن الإدارة نادرا ما تأخذ في حسبانها القيمة العالية المخصصة لها و ذلك لارتباط هذه النفقات بتلك العمليات التي يطلق عليها في بعض الأحيان بالصناديق السوداء

1 – H. Bouquin .OP .cit . p174.

2- تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على :

-P.Lorino OP. cit . pp 254 – 358 .

- هورنجرن و فوستر، مرجع سابق. 731-734.

(Black boxes) و ǿي تلك العمليات التي Ǻ يكون لها السلن لها تطوǿǿلǿ كعمليات البحوث و التطوير و بعض جوانب تصميم المنتج Ǻ و في ما يلي نذكر ǿǿǿ خصائص ǿǿǿ الأنشطة.

- المدخلات الرئيسية لǿǿ الأنشطة تتمثل في الموارد البشرية (وقت Ǻ أفكار...) .
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة حولǿا .
- قلة التكرار نظرا للبعد الزمني بين الأنشطة عليǿا و الحصول على نتيجتها(إنشاء القيمة) .
- يتم تقييم أدائها من خلال أنشطة خارجية تؤثر عليǿا (أنشطة بعدية) .
- تتمثل مخرجاتǿا الأساسية في المعلومات .
- صعوبة قياس النتائج (تحديد القيمة Ǻ و التأكد من الجودة) .
- ارتفاع درجة عدم التأكد .

* **أنشطة الإنجاز** (**Activités de réalisation**): و تتعلق أنشطة الإنجاز بالمراحل العملية الكلاسيكية التي ترتكز على تقنيات نتائج التشغيل و آثار التجربة كالأنشطة الإنتاجية Ǻ إعداد الفواتير Ǻ دفع الأجور Ǻ البيع التوزيع... و تتميز ǿǿǿ الفئة من الأنشطة بالخصائص التالية :

- المدخلات الرئيسية لǿǿ الأنشطة تتمثل في الموارد المادية (مواد مباشرة Ǻ يد عاملة Ǻ تكاليف الطاقة...) .
- إمكانية تتبع عملياتǿا و مخرجاتǿا ماديا و بالتفصيل .
- ذات طبيعة متكررة .
- سǿولة قياس نتائجǿا (منتجات أو خدمات) .
- سǿولة تحديد القيمة و التأكد من الجودة .
- مستوى عدم التأكد متوسط أو بسيط (كما في حالة الأنشطة الإنتاجية).

* **أنشطة الصيانة** (**Activités de maintenance**) : و تتمثل أنشطة الصيانة بمفǿومǿا الواسع في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات و الآلات Ǻ صيانة الأنظمة المعلوماتية Ǻ تكوين الأفراد Ǻ صيانة و تحسين النظم... و ǿǿǿ يحتوي على الحفاظ على رأس المال الأقتصادي للمؤسسة و زيادة الاستغلال الحالي لǿ و تتميز ǿǿǿ الأنشطة بكونǿا :

- أنها أنشطة وسيطة بين أنشطة التطور و أنشطة الإنجاز.
- تتنوع إجراءاتǿا بين التكرار كالصيانة الدورية المبرمجة و عدم التكرار كالتشخيص .

2- التصنيف حسب التخصيص Ǻ الأغراض التكلفة :

يصنف P.Lorino الأنشطة حسب ǿǿا الأساس إلى :

* **أنشطة أولية** (**Activités primaire**) : و هي الأنشطة التي يمكن تتبعها و توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية و بطريقة ممكنة اقتصاديا .

* **أنشطة ثانوية** (**Activités secondaire**) : و هي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها (Non traçable) لأغراض التكلفة حيث أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط أو أنشطة أخرى و المشكلة بالنسبة لها دعما كالصيانة مثلا و عليه فإنه يتم توزيع تكاليف الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتوجات أو أغراض تكلفة أخرى و تجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين و لا يكون كذلك بالنسبة لغرض تكلفة آخر.

ثانيا : تصنيف M. Porter :

لقد قام **M. Porter** بتصنيف الأنشطة حيث ذكرنا سابقا أنه يعتبر المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون و هذا من خلال ما سماها بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتكون منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين و هما : الأنشطة الرئيسية و الأنشطة الداعمة .

* **الأنشطة الرئيسية** (**Activités principales**) : و هي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتوج بالنسبة للزبون و قد قام **M. Porter** بتقسيمها إلى خمس أنشطة تتمثل في :

الإمداد الداخلي : و تتمثل في أنشطة الاستقبال و المناولة و التخزين و المراقبة... إلخ

الإنتاج : و تتمثل في كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات و ما يرافقها من أنشطة ملحقة مثل صيانة الأجهزة و مراقبة النوعية... إلخ.

الإمداد الخارجي : و يضم الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتوجات كالتخزين المنتج النهائي و نقله و التخزين و معالجة الطلبيات...

التسويق و البيع : و تتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع و الإشهار و العلاقات العامة و ترقية المبيعات وتحديد السعر.

خدمات ما بعد البيع : و هي الخدمات التي يتطلبها المنتوج من تركيب و صيانة و تكوين و إرشادات و غيرها و التي تدعم قيمته لدى مستعمليه.

* **الأنشطة الداعمة (Activités de support)** : تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية و حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي و تتمثل في:

التموين : و هي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج .

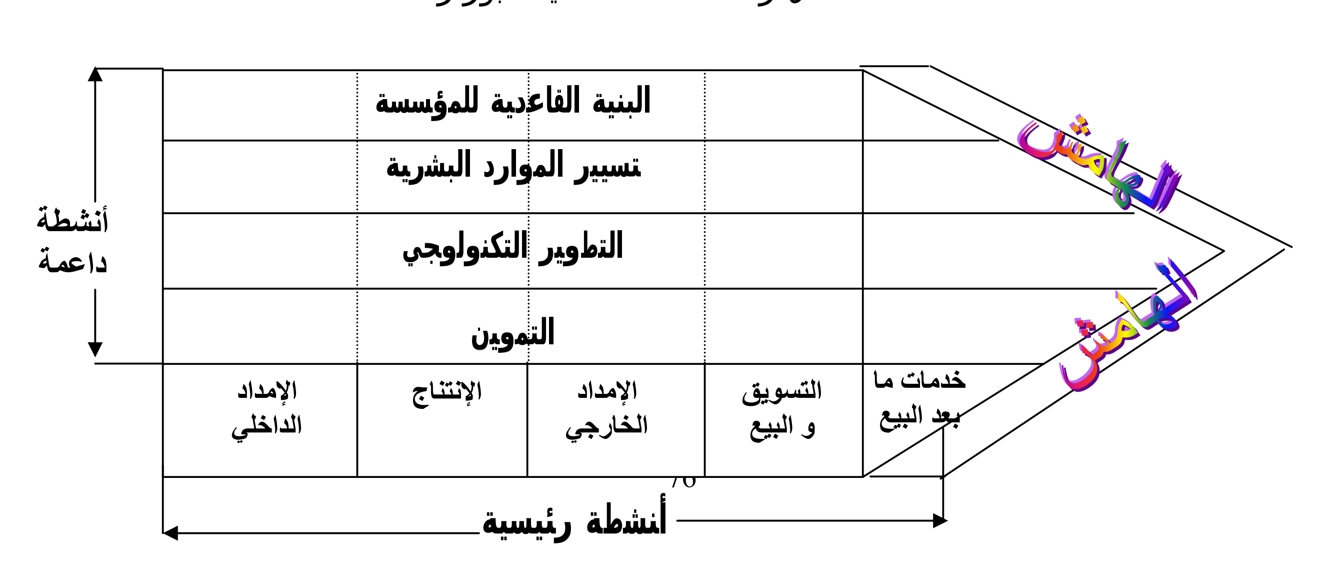
التطوير التكنولوجي : و هي مجموع الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتوج و عملية الإنتاج .

تسيير الموارد البشرية : و هي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة كالتوظيف و الترقية و التكوين...

بنية المؤسسة : و تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة أنشطة التخطيط و المالية و المحاسبة... إلخ

و يوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة لـ M.Porter :

شكل رقم 17: سلسلة القيمة لبورتر



Source : Mepoter l'avantage concurrentiel des nation inter Editions paris 1993 p 44

ثالثا : تصنيف Cooper et Kaplan :

يعد كل من Cooper et Kaplan من أبرز رواد نظام ABC في الولايات المتحدة و قد قدما تصنيفا آخر للأنشطة يختلف كلية عن تلك التي سبقتها و ذلك بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة .

تصنيف الأنشطة وفقا لهذا المعيار إلى أربعة فئات رئيسية هي :

- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة .
- أنشطة على مستوى الدفعة .
- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات .
- أنشطة على مستوى المؤسسة .

* **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة** : و هي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتوج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة و من أمثلة هذه الأنشطة : التقطيع ، تركيب الأجزاء ، القلد (التشكيل) ، الصباغة... إلخ.

* **أنشطة على مستوى الدفعة** : و هي الأنشطة التي تحدث أثناء حدوث عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج و بالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتوج و من أمثلة هذه الأنشطة : إعداد الآلات ، عمليات الأمر بالشراء ، عمليات الأمر بالإنتاج ، مناولة المواد... إلخ.

* **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات** : و هي الأنشطة التي تحدث أثناء القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة و لهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع ، و هنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في المستوى مستقلة عن تكاليف منتوج عند تغير المستوى و ذلك بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتوج و من أمثلة هذه الأنشطة نجد رقابة الجودة ، الاختبارات المنتج ، إدارة مخزون القطع ، تصميم المنتج...إلخ.

* **أنشطة على مستوى المصنع** : و هي تلك الأنشطة التي تتم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل و لكونها تمس التنظيم ككل و لا يمكن ربطها بالمنتوجات وحدها و فئة معينة من الموارد التي تستهلكها الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة و مثلة مثلها الأنشطة و الأعمال على المؤسسة و الإدارة العامة الأنار و الحراسة... إلخ.

I . 2 . 2 مسببات التكلفة :

I . 2 .2. 1 مفهوم مسبب التكلفة :

إن اعتماد نظام ABC على مبدأ استعمال النشاط كمحور وسيط لتوزيع التكاليف لأغراض التكلفة يعد تجسيدا واضحا و معمقا لاستخدام معيار(السبب - النتيجة)عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة و تبيانا قاطعا لأهمية توزيع التكاليف وفقا لمسببات حدوثها .

و إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يرتكز أساسا على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام المسببات **(Les Inducteurs)** و التي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج و من هنا فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط و ينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة .

وكما ورد في الفصل الأول من البحث يمكن تعريف مسبب التكلفة بأنه العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بجزء تكلفة معينة نحو سلوك معين و من مدة معينة و خلال فترة معينة.ويعد مفهوم مسبب التكلفة جوهر الاختلافات التي جاءت بها طريقة ABC في مجال تحسين حساب التكاليف و تحسين الأداء.وبينا أيضا في الفصل الثاني من طريقة التكاليف المتغيرة ركزت جهودها التحليلية على التكاليف المتغيرة فقط و اعتبرت أن مسبب التكلفة الوحيد هو حجم النشاط و بهذا فإننا نجد أن هذه الطريقة قد أشارت ضمنيا إلى طريقة ABC و لكنها حصرت بنوع واحد فقط من المسببات لتغيير التكاليف و هو مستوى النشاط و تعتبر التكاليف التي لا يسببها حجم النشاط تكاليف ثابتة و إن كانت قد تبين أن هذه التكاليف الثابتة في تصور النظام التقليدية تعد تكاليف متغيرة في الأجل الطويل و مما يعني أن مسببات التكاليف التي تعتمد على الأحجام لا تعد مناسبة لتتبع معظم التكاليف المتغيرة في الأجل الطويل و التي ازدادت نسبتها في السنوات الأخيرة بشكل كبير. و هذا ما أدى إلى التوجه إلى استعمال عدة مسببات للتكلفة بدل الاكتفاء بالمسببات المتعلقة بالحجوم فقط .

وتأسيسا لما سبق يمكن أن نخلص إلى أن مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة (Cost Pool) و ينبغي اختيارها بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد و مخرجات كل نشاط و كما أنه يوجد مستويات للمسببات :

المستوى الأول : يضم تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة بمعنى الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط .

المستوى الثاني : يضم تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص و تتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة بمعنى وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك لكل نشاط و التي سيتبع لأغراض حسب استخداماتها منها .

وتجدر الإشارة هنا إلى أهمية مراعاة عدم الخلط بين مسببات التكاليف في نظام ABC ووحدات العمل في النظام التقليدية و ذلك لأن وحدات القياس أو العمل ليست دائما مسببا للتكلفة ، و في هذا الصدد يشير **H.Bouquin** إلى أن : (مسبب النشاط لا يمكن أن يكون معلومة كاملة إلا إذا كان في نفس الوقت وحدة قياس لهذا النشاط... فوحدة العمل تقوم بنمذجة تكاليف متجانسة و لا يمكن اعتبارها سبب حدوثها و القانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة ارتباطية إحصائية لا أنها المسبب الذي يحرك النشاط فلا يمكن أن يكون وحدة عمل إلا إذا كانت تكاليف النشاط التي تسبب في حدوثها متجانسة)[1] .

I. 2. 2. 2 تصنيف المسببات :

هناك تصنيفات عديدة لمسببات التكاليف سنستعرض أهمها فيما يأتي :

أولا : حسب مرحلة معالجة التكاليف :

تصنف مسببات التكلفة حسب هذا الأساس إلى مجموعتين و هما :

أ - مسببات تكلفة المرحلة الأولى : و هي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة و بالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة و يطلق عليها مسببات الموارد (Ressource drivers).

ب - مسببات تكلفة المرحلة الثانية : و هي مسببات تتعلق باستنفاذ الأنشطة من طرف المنتجات (أغراض التكلفة) و بالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات و يطلق عليها مسببات الأنشطة (Activity drivers) .

و قد قسمت Carla Mendoza مسببات الأنشطة إلى مجموعتين فرعيتين و هما [1] :

* **مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة (Transaction drivers)** : و هي مسببات عملية تستعمل في حالة استهلاك المنتوجات لنفس الوقت من النشاط (حالة المنتوجات المعيارية) .

* **مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة (Duration drivers)**: و هي مسببات تتعلق باستهلاك للموارد وكذا الوقت يختلف باختلاف أغراض التكلفة (حالة الإنتاج حسب الطلبيات أو حسب تشكيلات معينة).

ثانيا : حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة :

[1] – H.Bouquin .OP cit . p 94.

[1] – P .Laurent Bescos , C.Mendoza .OP cit . p53.

لقد صنف Cooper et Kaplan مسببات التكاليف وفقا لهذا الأساس إلى أربعة مستويات من السببية و هي :

- مسببات تكلفة على مستوى الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج) : و هي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتوجات و بذلك فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتوج.

- مسببات تكلفة على مستوى الدفعات : و هي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لعدد دفعات الإنتاج و ليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباعة بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة و الحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.

- مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات : و هي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات، و بناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى لا كنشاط التحسين لبعض المنتجات أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء .

- مسببات على مستوى المصنع : و هي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل و تشترك فيها جميع المنتجات على أنها تكاليف و أنواعها، غير أنه في الحقيقة لا يعد من السهولة بمكان تحديد العلاقات السببية بين هذه الأنشطة و متطلبات أغراض التكلفة و لهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة تحكمية لا موضوعية و يوضح الجدول التالي بعض المسببات حسب التسلسل الهرمي للأنشطة.

جدول رقم 3 : أمثلة عن مسببات التكاليف

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات . ساعات العمل البشري . عدد وحدات المخرجات .
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد الأوامر المنفذة . وزن المواد المتناولة . عدد مرات إعداد الآلات . عدد ساعات إعداد الآلات .
	عدد مرات الفحص .

ƊنشƱة على مستوƃ نوعية المنتجاƘ	عدد ساعاƘ التƸƮ ƒ . عدد اƛƢتباراƘ . عدد ساعاƘ اƛƢتباراƘ . عدد ƊنواƱ القƱƲ . عدد ساعاƘ التƮميƭ . عدد ƊواƯمر التƸيير الƷندسي .
ƊنشƱة على مستوƃ المƮنƲ	تحدد بƱريقة كيƻية : - مرتباƘ Ɖدارة المƮنƲ . - الƬراƏƲ العقارية و التƉميناƘ . - تكاليƻ Ɖدارة اƗفراد . - تكاليƻ تدريƲ العامليƮ .

المرƲƜ : ƉيريƩ نوريƩ Ɛ ر ƨ Ɖƞ ƿ جارسوƮ ، مرƲƜ سابƾ ، ƒ ƒ 229 ، 230 - بتƭرƻ .

I . 2 . 3 العمليات :

بناءا على ما سبق يمكن أن نستخلص أن نظام ABC يركز على :

- البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد و الأنشطة و التكاليف .
- الرؤية الشاملة لأداء المؤسسة باعتبار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة .

و بالتالي فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم أي حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي.

وإن مصطلح العملية (Processus) أو (Process) في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن .

أما في مجال الإدارة فقد أعطيت لها تعاريف عديدة نذكر منها :

تعريف P. Lorino الذي يرى : (أن العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات و المنتظمة لتعطي منتوجا ماديا أو غير مادي محدد و مهم)[1] .

أما Biosvert فيعتبر العملية (أنها مجموعة من الأنشطة لها علاقة مشتركة و هدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعميل داخلي أو خارجي) .

و يرى كل من (Erechler et Grabot) أن : (العملية هي مجموعة من الأنشطة المتحدة و المتعاونة من أجل تقديم منتوج يحمل قيمة لعميل داخلي أو خارجي)[2].

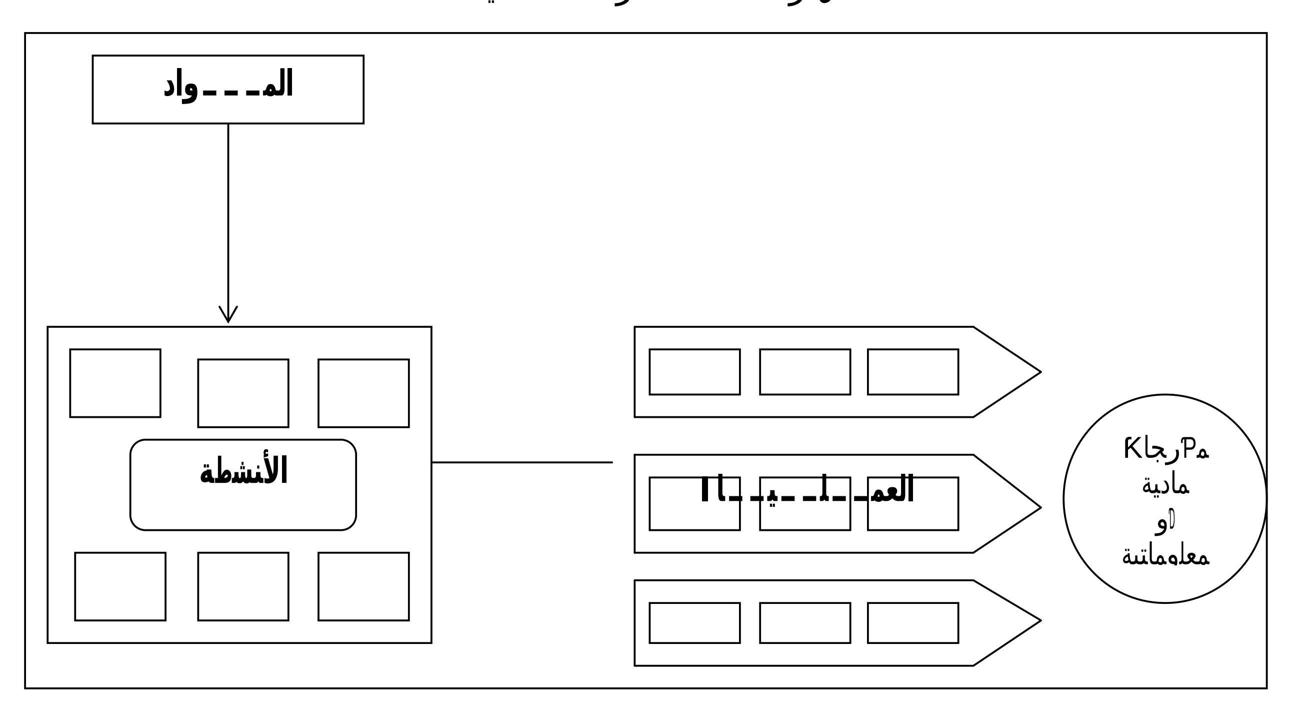
و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن العملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة و المرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات و الهادفة إلى تقديم منتوج محدد (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي .و يمكن إعتبار كل من التحسين، تطوير منتوج جديد، الإمداد، أمثلة عن العمليات العديدة التي يمكن أن توجد في المؤسسة و الشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة.

---

1 - P. Lorino Op. Cit p 32.

2 – J –Erechler, B-Grobat. Organisation et gestion de production hermes sience europe LTD,Paris.2001.p161.

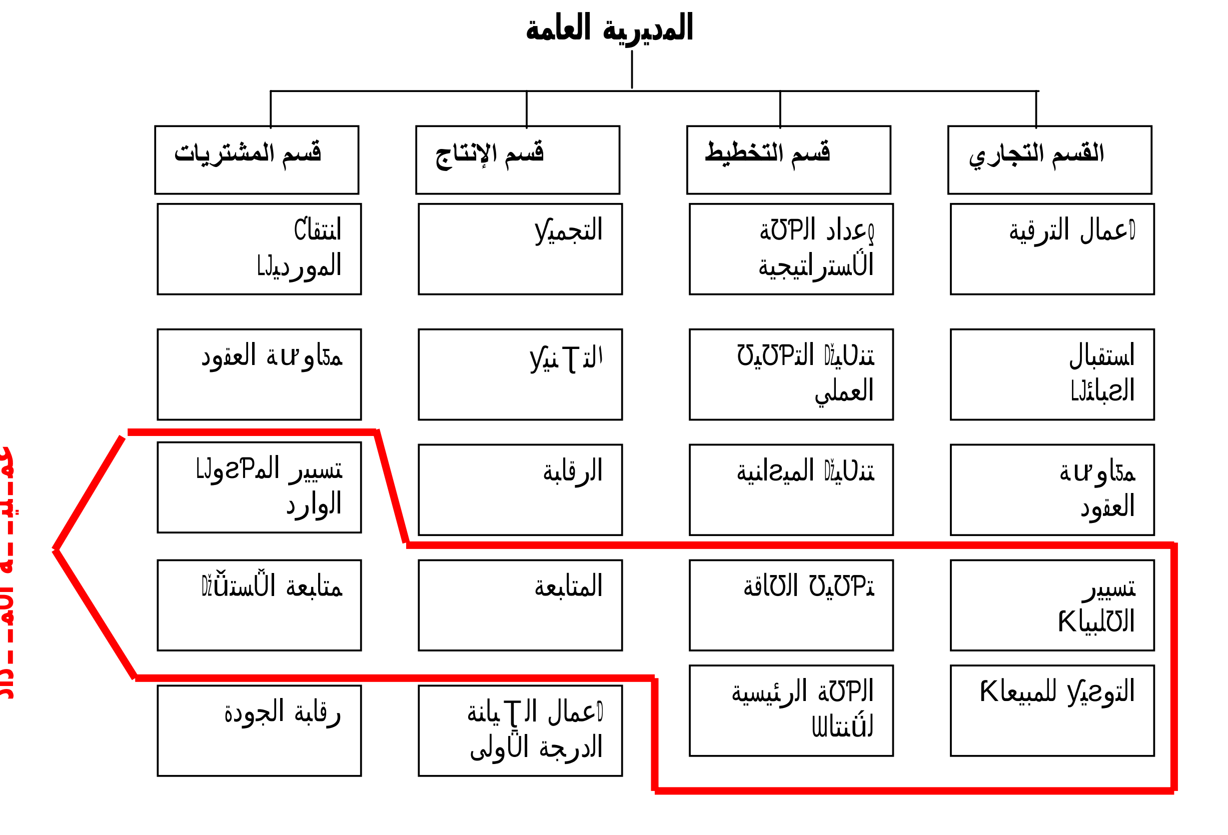
الشكل رقم 17: الإطار العام للعمليات .



Source : P.Lorino Op. Cit p:31.

كما يوضح الشكل التالي الكيفية التي تجتاز بها عملية الأمداد –كمثال- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم 18 : مثال عن عملية الأمداد .



Source : P.Lorino OP cit p33 .

I .3 مجالات إستعمال نظام ABC و تطبيقه في بعض الدول :

I .3 .1 مجالات إستعمال نظام ABC :

رغم أن الكثير من الأدبيات المحاسبة التسييرية تشير إلى أن أولى الكتابات حول نظام ABC انطلقت منذ السبعينات، إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام لم يتجسد على أرض الواقع إلا في أواخر الثمانينات في الولايات المتحدة الأمريكية حيث شرعت عدة مؤسسات أمريكية مثل général motors، Alcatel، Philips، procter et gamble، général électric ... و غيرها في تبني هذا النظام كأسلوب مكمل أو بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف و المطبقة آنذاك في مؤسساتها .

و قد تم إستعمال طريقة ABC في البداية في المؤسسات الإنتاجية، غير أن النتائج التي أفرزها تطبيق هذا النظام كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقها في المؤسسات التي تنشط في قطاع الخدمات، مما جعلها تحظى بمزيد من التأييد من قبل الأكاديميين و الممارسين .

I .3 .1 .1 تطبيقها في القطاع الصناعي :

إن أول تطبيق لنظام ABC كان في المؤسسات الإنتاجية (الصناعية) و كان من بين أهم العوامل التي أدت إلى إقبال المؤسسات الصناعية على تطبيق هذا النظام ما يلي :[1]

- التوسع المتزايد في خطوط الإنتاجية.
- تقلص دورة حياة المنتوجات.
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتوجات.
- الأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على تكاليف المنتوجات.
- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة.
- ضرورة قياس الأخطاء و تكاليف سياسة الجودة.
- إنتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى.
- الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.

و قد تمكنت عدة مؤسسات – و لاسيما تلك التي تبنت هذا النظام لمدة طويلة - من أن تحقق عدة نتائج اعتبرت مرضية لحد بعيد، و من بين الأهداف التي استطاع نظام **ABC** من أن يقدمها لهذه المؤسسات ما يلي :

- تخفيض تكلفة المنتجات .
- تحسين مزيج المنتج .

---
[1] – L .Bescose et AL OP. cit .pp 244 – 245.

- ƫƵوير العملياƘ .
- ƨيادة فعالية ƽدارة التكاليƦ .
- ƫƵوير عملية قياƩ الǄداƅ .
- تحسيƭ تسعير المنتƲ .
- ƫƿعيل الرقابة على التكاليƦ .
- تحليل ƗكƛƎ دقة لربحية الƨبوƭ .
- ƫƵوير ƗساليƔ تقييƇ المƨوƭ .

I . 3 . 1 . 2 تƯبيƾها في القƯاǝ الƼد مي :

نƲرا للنتائƲ التي ƮƣƤƾƢƎ نǜǚƇ ABC في المجال الƫناعي و ƪƽƏة فيما يتعلƾ بالتحكƇ الجيد في التكاليƦ و تحسيƭ تسيير الǞنشƯة و العملياƘ فكر الكƛير في ƫƵبيƾƌ في المƌسساƘ الƼدمية نƲرا لǖƷمية ƣƄƄ القƯاƱ في ارتباƯƌ بحياة غالبية الǞفراد في المجتمعاƘ الحديƛة .

ƻǚل فترة الƛمانيناƘ كانƘ الكƛير مƭ المƌسساƘ التي تنتمي ƽلى ƣƄƄ القƯاƱ محمية مƭ ƯرƦ الǞحتكاراƘ الوƯنية كمƌسساƘ النقل الجوƐ و البنوƃ و شركاƘ التƈميƭ و الǞتƫال ... و غيرƢƣ Ǚ فتحقيقƢƣ الدائƇ لǚرباƟ ƜعلƘ ƬƾƢ يجعلƢƣ تكوƭ بعيدة عƭ المنافسة و لƇ يكƭ لديƢƣ داƱ للتحكƇ في تكاليƿƢƣ Ǚ غير Ʀƭ ƣƢƨƤƿƫ لكل القƯاعاƘ على المنافسة العالمية ƙدƅ ƽلى دƮول مƌسساƘ جديدة قادرة على عرƭ ƩƼƫƣ الƪدمة بسعر ƗقƎ و نوعية جيدة و في ƇجالƎ مƨبوƯة Ǚ كما عمل على تحويل شروƯ المنافسة و تƸيير قواعد اللعبة مما Ɨجبر المƌسساƘ الƪدمية على ƨرورة التحكƇ في تكاليƿƢƣ Ǚ فكاƭ ƫƵبيƾ نǜǚƇ ABC في ƣƄƄ القƯاƱ الǞداة الǞكƛر بدقة على Ɨسعار تكلƿƢƣ و التعرƦ تناسبا لتƮƨيƨ التكاليƦ مƲ تحسيƭ نوعية الƪدماƘ المقدمة .

كما يƢمنا Ɨƭ نشير ƽلى ƗƭƎ التƯبيƾ الناجƟ لنǜǚƇ ABC في ƗƐ مƌسسة مƢما كاƭ القƯاƱ الƪƐ تنشƯ فيƌ يعتمد على تحديد الǞنشƯة الرئيسية التي تتسبƔ في التكاليƦ مƲ ƽمكانية تتبƔ ƣƄƢ الǞنشƯة لكل منتوƲ ƗوƮدمة تƇ تقديمƢƣǙ غير ƗƭƌƎ في القƯاƱ الƪدمي ƢƣƊاƃ مشكلتيƭ Ɨساسيتيƭ تجعل مƭ تƯبيƾ نǜǚƇ ABC Ɨمرا ƫعبا نسبيا ƢƣƊما:

* Ɨƭ نسبة كبيرة مƭ التكاليƦ في المƌسساƘ الƪدمية تميل ƽلى Ɨƭ تكوƭ تكاليƦ على مستوƅ الدعƇ العاƇ (التجƨيƨاƘ المتعلقة بالمƌسسة ككل) مما يجعل Ɨمر تتبعƢƣ لƪدمة معينة ƫƴƔ التدقيƾ معƌ .

* الƫعوبة الكبيرة في الحƫول على البياناƘ في المƌسساƘ الƪدمية Ǚ حيƚ Ɨƭ الكƛير مƭ الǞنشƯة تميل ƽلى Ɨƭ تشمل على مƢƣƇ بشرية غير متكررة و التي Ǚ يمكƭ تسجيلƢƣ Ɠليا عكƩ المƌسسة الƫناعية التي تستƪدƇ الǞعǚƇ الǄلي و الوسائل المتقدمة في جميƲ البياناƘ المتعلقة بكل ƢƯƪوة ƫناعية .

كما يجدر بنا أن نشير في هذا الصدد إلى أن طريقة ABC لن تكون لتدخل حيز التطبيق في أي مجال لولا التطور المقابل في البرامج الحاسوبية لأن حساب التكاليف وفقا لهذا المدخل ليس بالأمر اليسير كما هو الحال بالنسبة للطرق التقليدية .ونجد أن فالمؤسسات التي تتميز بمستوى متطور التكنولوجيا لديها الإمكانيات الكافية لجمع البيانات المتعلقة بمسببات التكاليف حيث تستطيع برامج الإعلام الآلي للتجهيز توفير بطريقة دورية حجما كبيرا من المعلومات عن كل النشاطات المتعلقة بالعملية التقنية و لعل هذا ما يفسر سبب كون المؤسسات ذات التقنية المتقدمة هي الرائدة في مجال استعمال نظام ABC .

I. 3. 2. تجارب تطبيق نظام ABC في بعض الدول :

I. 3. 2. 1. تجربة المؤسسات الأمريكية :

إن دراسة تجارب بعض المؤسسات الأمريكية يعد من الأهمية الكبيرة و ذلك لسببين :

* الأول يتمثل في أن مفهوم نظام ABC لم يتبن من قبل في أية دولة قبل الولايات المتحدة .

* أما الثاني فيتمثل في كون أن هذا النظام قد تطور أولا في المؤسسات الأمريكية قبل أن ينتقل تطبيقه إلى عدة دول أوربية كفرنسا و بريطانيا و دول أخرى .

و لعل من أبرز الأمثلة عن المؤسسات الأمريكية التي تبنت نظام ABC مؤسسة AT& T الأمريكية للاتصالات التي تتكون من 22 فرع وقد بدأت تطبيق نظامABC عام 1991 ، و قد اختارت قسم إعداد الفواتير ليكون موضوع التطبيق وكان الهدف الأساسي وراء تطبيقه في هذا القسم هو تبرير تكلفة الخدمة المقدمة و بالتالي إقناع الجهات التشريعية و السياسية في الولايات المتحدة بأسعار خدماتها و قد أدى تطبيق هذا النظام حسب المؤسسة إلى تحقيق عدة مزايا نذكرها حسب الترتيب التالي :

1- إنخفاض تكاليف القسم بنسبة 18 % .

2- توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية .

3- توفير بعض المؤشرات التحليلية اللازمة .

4- تخفيض وقت العمليات من خلال إلغاء بعض الإجراءات عديمة الجدوى.

5- تحسين مستوى أداء العمليات بسبب تفهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة و مسبباتها.

6- تطوير و تحسين العلاقات مع الزبائن و بالتالي تحقيق رضا الزبون من خلال إقناعه بتكلفة المنتج و أسس حسابها.

و في سنة1990 قامت مؤسسة Farrall INC بتبني نظام ABC وتعد هذه المؤسسة رائدة عالميا في تكنولوجيا تقنية الميازا و يزيد رقم أعمالها عن 500 مليون دولار سنويا ، و لقد أنشئت سنة 1952 و لها عدة فروع في أمريكا و آسيا و أوربا و إفريقيا .

و ǭƴ ǂǤاية الثمانيناƪ استمرƩ المǘسسة في معداƪ و ƪǆǂ متǘوقة التكنولوجيا و مرتǘعة التكلǘة حتى تستƴيƴ االستجابة لمتƴلباƪ ƨبائǂǤا و السوǩ التي بدƪ تعرƹ نموا متǄاعدا في ǉǀǽ القƴƢƮ ǃ وǁما ǋǀǽǉ الوƵعية الجديدة التي تستوجƤ على المǘسسة قياƩ العǘǈقة بيǺ التكلǘة و المنǘعة ǉǀǽǋ التجǂƥƪ يرǐ المدير المالي Say Hansen ǺƜ األǂƮمة التقليدية Ǎ تسمƴ بتǄميǞ عǘǈقة فاعلة بيǺ التجǂƥƪ المقتناة و العمليات االنتاجية. و ǉǀǽ فقد Ƣعلǂƪ Farrall INC تبنيǁǋ ǂƮǉƢ ABC رسميا في نوفمبر 1990 في مǄنعيǺ رئيسييǺ لǁǋ و كانƪ ǁǂǋǀǽ العامة تƴمƴ في ƿيجاد Ƣجوبة لألسئلة التالية :

1- ما مدǐ دقة Ƣسعار التحويل الداǲلي المحسوبة انǘǈقا مǺ األǂƮمة التقليدية Ǎ و ما ǉو ƢǂǋƢ على سعر البيƴ ǔ

2- ما ǉي ƢƦار متƴلباƪ الƨبائǺ و األسواǩ على Ƣسعار البيƴ و التسويǩ (دراسة مردودية الƨبائǺ) ǔ

3- في ƮǂǍ محيƴ شديد المنافسة Ǎ كيƹ يمكǺ للمǘسسة ƢǺ تسير بƴريقة ƢحسǺ مواردǋǉ و تǂǁƢƸ تكاليǘǋǉ لتعƨƨ مركǃǋǉ التنافسيǔ

4- ما ǉي تكلǘة مردودية االستثماراƪ في تكنولوجيا االنتاǯ المتƴورة و كيƹ يمكǺ تǂǁƢƸǄ ǋǉ على ƴƮوƦ االنتاǯ بƴريقة مربحة ǔ

ولقد ƢتاƟ تƴبيǩ نǂƮƢ ABC في ǉǀǽ المǘسسة ƿمكانية تحقيǩ األǉداƹ األساسية التالية :

- متابعة تكاليƹ المنتجاƪ .
- تسيير األنشƴة و تǄنيǘǋǉ حسƤ قيمتǋǉ المƵافة .
- تحديد Ƣسعار تحويل ƢكƦر دقة .
- التحليل االستراتيجي للمردودية .
- مردودية األسواǩ .
- تكاليƹ ƴلباƪ الƨبائǺ .

كما تعتبر ƢيƵا مǘسسة Chrysler مƦاǈ جيدا عǺ الشركاƪ الناجحة في تƴبيǩ نǂƮƢ ABC Ǎ فǀǽǉ المǘسسة التي تعتبر ƦالƘ Ƣكبر مǘسسة Ƣمريكية في مجال تǄنيƴ السياراƪ و التي تحقǩ سنويا 52 مليار دوǈر كرقƿ Ǟعمال Ǎ وتƿ ƵǺما يƨيد عǺ 123000 عامل . و قد تعرƪƵ ǉǀǽ المǘسسة ǲǈل وقƪ مƵى لسائر كبيرة بسبƤ تƵاعƹ حدǋǉƢ و توجǊ جƨء كبير مǺ عمǘǈئǋǉ ƿلى السياراƪ اليابانية Ǎ غير ƢǺ ǀǽǉ المǘسسة العمǘǈقة ƿنتƨǂǋƪ النƨƨ ǉǀǽا ǉ ǀǽǉ ƿتبعƪ المǘسساƪ األمريكية األǲرǐ حيƘ قرر مسيرو اإلدارة العليا استبدال الǂǽيكلة السلمية العمودية بǖǲرǐ ƢكƦر مرونة وفعالية و ǉي الǂǽيكلة األفقية و الموجǂǽة نحو العملياƪ Ǎ مما يعني التوجǊ المباشر نحو نǂƮƢ ABC و ǀǽǉ مǺ Ƣجل تحقيǩ ƢǉداƹǊ الƵرورية و ǉي :

- تحسين الفعالية التشغيلية .
- تخفيض التكاليف .
- تحسين الجودة .
- تطوير المنتجات و الإنتاجية و تحسين أدائها .

و قد لاحظت الإدارة العليا أن تبني المؤسسة لهذا النظام قد وفر لها خلال سنة واحدة ما كان يتم توفيره في ظل النظام القديم في Chrysler خلال عشر سنوات . كما تعتبر بعض الدراسات الحديثة حول هذه المؤسسة الرائدة أن المسيرين لحد اليوم يقومون بمتابعة مستمرة و منتظمة لنتائج هذا النظام حيث يجتمع أكثر من 32 مسير على مستوى المؤسسة نهاية كل سداسي لتحديد نقاط التقدم و تحديد الأنشطة المهمة التي لابد من التركيز عليها . و قد تم تحقيق عدة إنجازات في Chrysler المكرسة لتطبيق نظام ABC مكاسب عديدة تجسدت في تحسين معتبر لمعدلات الإنتاج و التكاليف و ارتفاع كبير في معدلات الجودة و الاستجابة للعميل و كانت نتيجة ذلك إنتاج سيارة بأقل تكلفة و أعلى جودة في شمال أمريكا سنة 1996 و في العالم كله سنة 2000 على الرغم من ارتفاع أسعار منتجات المؤسسة.

I . 3 . 2 . 2 تجربة المؤسسات البريطانية :

لقد أشارت إحدى الإحصائيات التي أجريت على 300 مؤسسة صناعية بريطانية بعد وقت قصير نسبيا من ظهور نظام ABC إلى أن :

- 3 % من شركات العينة قد طبقت النظام فعلا .
- 9 % منها في طريق تطبيقه في القريب العاجل .
- 38% منها يدرسون إمكانية تطبيقه .

و على الرغم من قلة المؤسسات التي تبنت النظام فعليا إلا أن نتائج تطبيقه في هذه المؤسسات تعتبر مرضية من وجهة نظرها حيث أن الدراسات الأخرى التي أجريت من قبل باحثين في مجلة Managment accounting حول مدى فعالية نظام ABC مع مؤسسات العينة وجدت أن هذا النظام قد حقق لها منافع كانت بحسب الترتيب التالي :

1- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة و ملائمة للوحدة المنتجة .

2- تحسين مقاييس الأداء .

3- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة .

أما السبب الرئيسي لتبني المؤسسات نظام ABC فتمثل في عجز أنظمة التكاليف المطبقة لديها عن توفير بيانات تكلفة دقيقة و ملائمة تمكن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها .

و يمكن اعتبار مؤسسة Evans Medical البريطانية نموذجا جيدا من هذه العينة حيث تعتبر هذه المؤسسة في صناعة الأدوية و المستحضرات الطبية و تقدم أكثر من 350 منتجا متنوعا . بدأت بتطبيق هذا النظام في سنة 1990 و قد نجم عن تطبيقه فيها عدة مزايا كان من أهمها إعادة تسعير منتجاتها بعدما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات حيث أثبت تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسة أن الأنظمة التقليدية التي كانت سائدة فيها قد أدت إلى تشويه حقيقي في تكلفة المنتجات (زيادة تكلفة المنتجات ذات السلاسل الطويلة و تخفيض تكلفة المنتجات ذات السلاسل القصيرة) . فعلى سبيل المثال تبين أن 38 منتجا من المنتجات ذات الحجم الكبير كانت تكاليفها مضخمة بنسبة قد تصل إلى 55% و أن تكلفة حوالي 85 منتجا من المنتجات صغيرة الحجم كانت مخفضة بنسبة قد تصل إلى 92.5 % الأمر الذي استوجب إعادة تحليل و تقييم ربحية المنتجات المختلفة . كما ساعد تطبيق هذا النظام على إحداث تغييرات جوهرية في بعض العمليات و الأنشطة و المتعلقة ببعض الخطوط الإنتاجية و هذا ما عمل على ترشيد العمليات و توزيع موارد المؤسسة .

I. 3. 3. 3 تجربة المؤسسات الفرنسية :

من بين أولى المؤسسات الفرنسية التي تبنت نظام ABC هي مؤسسة Ordinatix التي تعد أهم مؤسسة في مجال الإعلام الآلي و حاليا تعد من أكبر المؤسسات في العالم و الأكثر قدرة على مواكبة التغيرات السريعة التي يعرفها القطاع في السوق . تشغل هذه المؤسسة ما يزيد عن 32000 عامل و تحقق كرقم أعمال ما يعادل 30 مليار فرنك . غير أن هذه المؤسسة عرفت في نهاية الثمانينات انخفاضا كبيرا في معدل مردوديتها الداخلي . و هذا ما جعلها تفكر في كيفية تخفيض تكاليفها لمواجهة انخفاض رقم أعمالها السنوي . وفي هذا الإطار قامت المؤسسة بإجراء مجموعة من التغيرات الداخلية تمحورت حول النقاط التالية :

1- تغيير هيكل التشغيل حتى تتمكن من تخفيض التكاليف الإدارية و مصاريف التوزيع .
2- تخفيض رأس المال العامل و خاصة المخزون .
3- تخفيض اليد العاملة .

وفي ظل هذه المعطيات الجديدة لـ Ordinatix ظهرت الحاجة الفعلية لنموذج إداري جديد و نظرا لأهمية الثقافة المالية في المؤسسة تم إنشاء خلية فريق مشروع ABM حيث تم ربط هذه الخلية بالإدارة المالية و في سنة 1992 تم وضع المشروع في كل المواقع الرائدة في المؤسسة . و من أهم الأهداف التي حققتها تنفيذ هذا المشروع هي ما يلي :

1- إنشاء قاعدة أكثر قدرة على تقييم الخدمات الداخلية و تحديد أسعار تكلفة ملائمة للعملاء الخارجيين.

2- إنشاء قاعدة معطيات كبيرة جدا و التي يمكن استعمالها بطرق متعددة (حساب سعر تكلفة الأجزاء ، المنتوجات ، الطلبيات) و تحديد تكاليف الأنشطة و العمليات .

3- تحديد مسببات التكاليف .

أما عن الصعوبات التي واجهتها المؤسسة في تطبيق النظام فيمكن إيجازها في النقاط التالية :

- عدم تقبل الأفراد للتغيرات التي حدثت على مستوى الهيكل التنظيمي و كذا تحفيز اليد العاملة .
- صعوبة تحديد الأنشطة و مسبباتها .

و في قطاع الخدمات استطاعت الإدارة العليا لمؤسسة SANIT الفرنسية و المتخصصة في النقل العمومي أن تنجح في تطبيق نظام ABC كنظام بديل لطريقة مراكز التحليل . وهذه المؤسسة التي تحقق رقم أعمال ما يزيد عن 30 مليون فرنك سنويا و تشغل 100 عامل قد واجهت في السنوات الأخيرة منافسة شديدة مما دفعها للبحث عن التميز من أجل المحافظة على عملائها و تحفيزهم في سوق النقل ، و من أجل التميز في السوق المتطور قامت SANIT لتعريف الأنشطة التي تحمل قيمة لعملائها و تلك التي لا تضيف قيمة في نظرهم و ذلك حتى يتم التخلص من تكاليفها ، و ترغب المؤسسة أيضا في إيجاد أداة ملائمة لحساب سعر تكلفة أكثر دقة كما تسعى لمعرفة الأجزاء الاستراتيجية المتعلقة بالعائلات و الزبائن الكبار . و قد استطاعت طريقة ABC المطبقة في هذه المؤسسة أن تحقق عدة منافع في المجالات التالية :

1- إعادة تنظيم المؤسسة و تخصيص الموارد .

2- إعادة تسعير الخدمات المقدمة .

3- تحديد ربحية الزبائن .

أما عن نجاح تطبيق هذا النظام في هذه المؤسسة فيمكن إرجاعه إلى عاملين هما :

- تحمس المسيرين لتطبيق هذا النظام .
- التكوين الجيد للأفراد ووعيهم الكامل بمنافع نظام ABC على المدة الطويل .

و في الأخير يمكن أن نعطي مثالا عن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و هي مؤسسة Le Gourmand و هذه الأخيرة متخصصة في الصناعات الغذائية وتحقق رقم أعمال 15 مليون فرنك و تشغل 14 موظفا ، و في ظل تزايد المنافسة في هذا المجال توجهت هذه المؤسسة لنظام ABC كأداة فاعلة لتوجيه القرارات و الرد على التساؤلات التالية :

- ما هي الزبائن ، و المنتجات و مجالات الأنشطة الاستراتيجية المربحة ؟
- ما هو أثر الترويج على المبيعات ؟
- كيف يمكن وضع سياسات تسعيرية ملائمة ؟

ولقد وجدΚ ǀjŘǋ المؤسسة ǀǅ سعر التكلفة يعد مǀ ǅǋǉ عوامل النجاΘ الǕساسية (FCS) لتحقيٿ رƀ اى المستǀǋǀǀ بالنسبة ǀnj و ǀnǋ التحكǅ ǀǀǀ في التكاليƸ و العمل على تǀيƀǀ ǀǀ ǀnjƀǀ دور كبير في مواجǀnjة المؤسساΚ الكǀيرة و المنافسة في ǀǋǉ المجال .

II . مراحل عمل نǀǁ ABC و مǀددات تǀبيǀǁه :

II .1 مراحل عملية حساΚ التكاليǀ وفǀǀ لنǀǁ ABC :

ǀǋ كاǀ ǀǀ توزيƸ التكاليƸ غير المباشرة حسǀ ǀريقة مراكƨ التحليل يتǅ على مرحلتيǀ اساسيتيǀ ǀǀǀ العملية وفقا لنǀǁǅ ABC تتǅ على العديد مǀ المراحل و ǀǀǀ كاǀ عددǀǋ يتǀǀƸ مǀ باحƚ ǀǀ ǀر فǀ ǀعƀ ǀǀ ǀǀǀ Ƹǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀǀ

فإǀ ǀ ǀǀ ǀǀǀ ǀجراǀǀǀǀ في الواǀǀ التǀبيقي عنǀǀ في النǀار ǀ ǀ ǀǀ ǀنǀǀ في الحقيقة تبقى كلǀǀ محتǀǀة بنǀƩ المبدǀ و تǀǀǀ ǀلى نǀƩ النتيجة و يمكǀ تǀيƚ ǀǀǀǀ ǀǀǀǀ على النحو التالي :

المرحلة 1 : تǀديد الأنǀǀة و تǀليلها :

يبدǀ حساǀ التكاليƸ وفقا لنǀǁǅ ABC بǀǀ ǀǀ ǀǀ كافة الǀنشǀة و العملياǀ الǀǀمة لǀنتاǀ منتǀ ǀو ǀدمة معينة و كǀǀ الموارد التي استǀǀǀǀǀǀ ǀǀǀǀ الǀنشǀة انǀǀǀقا مǀ نشاǀ استǀǀǀ ǀǀǀ المواد ǀلى غاية تسليǅ المنتǀ للعميل النǀǀائي .

و لǀǀر ǀǀ تحديد الǀنشǀة و تعريƸ كل نشاǀ يتǅ ǀعداد ما يسمى ببǀاقة الǀنشǀة (Carte des Activités) ǀو ǀرائǀ التدفǀǀ (Flow charts) التي تبيǀ بالتǀǀيل كل ǀǀوة مǀ ǀǀواΚ عملية التǀنيǀ منǀ استǀǀǀ المواد الǀǀǀ ǀلى غاية فحǀ المنتǀ النǀǀائي ǀ و تتكوǀ ǀريǀة تدفǀǀ الǀنشǀة مǀ مربعاΚ و مǀǀǀΚ و دوائر تعǀǀي ǀورة واƀǀحة لكل منتǀ ǀǀنǀǀ تحركǀǀ في المǀǀǀǀ و يجǀ مǀǀǀǀحǀة ǀǀباΚ كل ǀǀوة في عملية الǀنتاǀ بما في ǀǀǀ مناولة الموادǀ وقΚ الǀنتǀǀǀ ǀǀǀ تحريǀǀ المنتǀ بيǀ نقǀ الǀنتاǀ ǀ التǀƨيǀ ǀ التǀحƚ ǀ و ما ǀلى ǀǀǀ ǀ كما يجǀ تسجيل الوقΚ الǀǀ ǀ يستǀǀرقǀǀ كل نشاǀ في ǀريǀة تدفǀǀ الǀنشǀة حيƚ ǀǀ الوقΚ قد يكوǀ مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستǀǀǀǀǀ المنتǀ .

وǀǀ الحǀول على بǀاقة ǀو ǀريǀة التدفǀǀ لمǀتلƸ الǀنشǀة التي تحدƚ في المؤسسة يستوجǀ المرور بعدة ǀǀواΚ مǀǀمة ǀǀǀي :

1- تحديد الأزاداف :

تتǀǀ ǀريقة ABC في البداية تحديد مجموعة مǀ الǀǀداǀ التي تسعى لتحقيقǀǀǀ ǀ و ǀǀǀǀ الǀǀداǀ يجǀ ǀǀǀ تقǀǅ بالوƀوΘ و الدقة و الشǀǀافية و قابلية القياƩ و التحقيٿ و ǀǀǀ انǀǀǀقا مǀ كوǀ نǀǀǅ ABC ǀ يعد تقنية حسابية بحتة تسعى للوǀول ǀلى رقǅ دقيٿ للتكلفة فحسǀ ǀ و ǀنما يتجاوƨ ǀǀǀ ǀلى

كونه أداة تسييرية تستند إلى إعادة نمذجة تشغيل المنظمات كما أشار Mevellec في تعريفه لطريقة ABC .

فالمؤسسة لم تعد تظهر كمجموعة موارد مجزأة إلى وحدات تنظيمية تكتفي بتعظيم الكفاءة على مستوى محلي و إنما المبدأ الأهم هو إعادة تمثيلها بمجموعة من الأنشطة المتداخلة و المترابطة على شكل شبكة أي أن طريقة ABC تهدف إلى التحول إلى إدارة المؤسسة عن طريق تسيير الأنشطة فيها من أجل الحصول على المعلومات حول أهم عملياتها و أدائها حتى يتم زيادة القيمة للعملاء .

2- إحصاء كافة الأنشطة :

في هذه الخطوة يتم حصر كافة الأنشطة من خلال تحليل مراحل العمل و مختلف التدفقات بين الأنشطة ، و في الواقع العملي يمكن تحديد عدد من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يتوقف عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات ، فكلما زاد تعقيد هذه العمليات كلما زاد عدد الأنشطة و كلما زادت هذه درجة تعقيد و صعوبة تحديد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنظيم النظام . و لهذا فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع و التكاليف لكل نشاط . و في هذا الإطار يقترح P.Lorino ثلاثة أبعاد ممكنة للتحكم في حصر الأنشطة و تحليلها و هي : [1]

- البعد المرتكز على الهيكل التنظيمي .
- البعد المرتكز على التقسيم الوظيفي .
- البعد المرتكز على مسار العمليات .

فإذا كان كل من البعد الأول و البعد الثاني لا يبينان العلاقات المترابطة بين مختلف الأنشطة فهذا مسار العمليات يعتبر الأكثر ملائمة مع هدف نظام ABC لأنه يظهر مختلف العلاقات و الارتباطات المتداخلة بين الأنشطة و كذا العوامل الزمنية (الليونة) و الأهداف العامة للمؤسسة فيما يخص انتظارات العملاء.

و يقترح Lorino أنه يمكن حصر الأنشطة باتباع إحدى الطريقتين :

- **طريقة من الأعلى إلى الأسفل** : و تقوم على تحليل الأنشطة حسب التسلسل الهرمي للمستوى التنظيمي و هذا انطلاقا من أعلى مستوى حتى أدنى مستوى.
- **طريقة من الأسفل إلى الأعلى** : و هي عكس الطريقة الأولى حيث يتم حصر الأنشطة بموجبها انطلاقا من مستوى التشغيل حتى قمة الهرم التنظيمي.

[1] – J. Luc Anègle et Al . Op. cit p 179.

3- تحليل قيمة العملية :

و يتم هنا التحليل النظامي للأنشطة التي تم تحديدها في الخطوة السابقة حيث يتم هنا تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة و أخرى لا تضيف قيمة للمنتج نظرا لاعتبارها من قبل الزبون فعند القيام بهذا التحليل يجب أن نطرح السؤال التالي :

هل يؤدي استبعاد نشاط معين إلى التأثير سلبيا على رضا العميل عن المنتج النهائي؟

- فإذا كان الجواب لا فإن هذا النشاط لا يضيف قيمة (أو ذات قيمة ضئيلة) للعميل و هذا نظرا لاعتبارها كتحريك المنتجات من نقطة إنتاج لأخرى، و نشاط الفحص، و تهيئة و إعداد الآلات، و انتظار عمليات التشغيل ... إلخ .
- أما إذا كان الجواب نعم فإن هذا النشاط يضيف قيمة للعميل كأنشطة الإنتاج (التعبئة و التغليف، الخ...) أنشطة البيع و التسويق و خدمة العملاء...

4- التأثير على الأنشطة :

بعد توضيح مختلف الأنشطة التي تتم في المؤسسة و تحليلها إلى أنشطة تضيف قيمة و أخرى لا تضيف قيمة نصل إلى المرحلة التي يتم فيها التركيز على الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة و التي لا تحقق قيمة مضافة و دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضئيلة أو الضعيفة .

المرحلة II – تحديد المسببات لكل نشاط :

بعد إعداد خرائط التدفق و تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج يلجأ مصمم نظام ABC إلى الخطوة الثانية وهي مهمة تتمثل في تحديد و فهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة لها تأثير على التكاليف و ترتبط معها بعلاقة سببية واضحة و قوية و يمثل معامل بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل : تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات، عدد مرات تحضير الآلات... إلخ.

وإن هذه المسببات للتكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفرات اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام ABC و يتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمـ ـ ـ ـ ـراكز الأنشطة أو حـ ـوافظ الكـ ـلـ ـف (Cost Pool) .

و عموما تحدد مسببات التكلفة في ضوء قرارين رئيسيين و هما :

القرار الأول : تحديد عدد المسببات التي يحتاجها النظام ككل .

القرار الثاني : تحديد نوع المسببات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق وفرات في تكلفة تطبيق النظام دون التأثير على مستوى الدقة المستهدف لمخرجاته .

و يلاحظ أنه كلما زيادة عدد المسببات و أن كان يزيد من درجة دقة بيانات التكلفة فإن هذا يجعل النظام المقترح مكلفا و معقدا و لهذا فإنه يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة :

*** درجة الدقة التي يتطلبها المسير في بيانات التكلفة :** من الطبيعي أن الرغبة في الحصول على مستوى دقة مرتفع لبيانات التكلفة يتطلب في المقابل زيادة عدد مسببات التكلفة، أي أن هناك علاقة طردية بين درجة الدقة المطلوبة و عدد مسببات التكلفة، أي أنه في الحقيقة يتوقف على المراجعة بين عوائد اختيار عدد كبير من المسببات و بين تكاليف تطبيق النظام .

*** تنوع المزيج الإنتاجي :** يؤثر المزيج الإنتاجي دورا هاما في تحديد عدد مسببات التكلفة فكلما زاد تنوع المنتجات في المؤسسة كلما تطلب ذلك زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك المنتجات للأنشطة المختلفة.

*** التكلفة النسبية للنشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة :** أحيانا تمثل تكلفة بعض الأنشطة إلى إجمالي تكاليف الأنشطة في المؤسسة نسبة قليلة ففي هذه الحالة يمكن اختيار مسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف النشاط، أما في حالة زيادة نسبة تكلفة النشاط المعني إلى إجمالي التكاليف غير المباشرة للمؤسسة فإن الحاجة إلى تحقيق فرض التجانس في الأنشطة الفرعية داخل هذا النشاط تزداد و بالتالي يصبح الأمر اختيار مسبب واحد غير كاف لتحقيق مستوى من الدقة المرغوب فيه و من هنا يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مسببات التكلفة و التكلفة النسبية لمراكز التكلفة.

*** تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف :** أيضا هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف و تكلفة القياس للنظام بمعنى أنه كلما زاد عدد المسببات كلما زادت تكلفة قياس هذا المسبب و جمع بيانات ثم أنه و لهذا فإن قرار تحديد عدد و نوعية مسببات التكاليف سيكون ذو ارتباط عكسي بتكلفة القياس.

المرحلة III – تحديد مراكز الأنشطة :

غالبا ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كخطوة أولى من الأنشطة و متنوع من الأنشطة و نظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل و كذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة و الوحدات المنتجة و تعقدها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد (Centre de regroupement) أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة (Cost Pool) حيث يكون لها نفس المسبب .

و يمكن تعريف مركز النشاط على أنه (جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل)[1] مثل تجميع الأعمال المتعلقة : بتحديد سرعة الآلة، إعداد وحدات الإنتاج، إلخ.

---

1 - رأفت بن سلامة جارسوان، مرجع سابق، ص 288.

إختيار الأدوات الملائمة للتشغيل و تركيبها، إجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج في نشاط واحد أو تجهيز الآلة . و تقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما :

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة .
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط .

و يقصد بالفرض الأول المتعلق بالتجانس أن التكاليف في كل مركز نشاط هي نتيجة نشاط واحد أو عدة أنشطة لها علاقة ارتباطية مرتفعة و يحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط تاما و هذا يعني أن التغيرات النسبية في الأنشطة داخل المركز تكون متساوية .

أما الفرض الثاني و المتعلق بالتناسب فهو يعني أن كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط .

و في هذا الصدد يشير HORNGREN إلى أن حوض التكلفة أو مركز النشاط يكون متجانسا إذا ما كانت كل الأنشطة التي تم تجميع تكاليفها بهذا المركز لها نفس علاقة (السبب - النتيجة) أو علاقة المنافع المدركة أو المحققة بين مسبب التكلفة و تكاليف النشاط، و عليه فإن استخدام مركز النشاط المتجانس سينتج عنه تحديد للتكلفة يقترب من التحديد الذي يمكن أن نحصل عليه فيما لو تم تحديد تكاليف كل نشاط بالمجموعة على حدة وزيادة درجة التجانس إنما يعني استخدام مجمعات للتكلفة أقل بعكس تحليل المنتجات في استخدام موارد المؤسسة بدقة .

إن جوهر المشكلة في عملية التجميع في أحواض الكلف يتمثل في المراجعة بين درجة التفصيل في تحديد الأنشطة و مستوى الدقة المرغوب فيه في تتبع تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة و عليه فإن تحديد عدد مراكز النشاط سيكون قائما على المعيار تكلفة/ منفعة .

المرحلة IV : تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة :

لقد ذكرنا فيما سبق أن نظام ABC يقوم بتحديد و توزيع التكاليف إلى المنتجات على مرحلتين ، ففي المرحلة الأولى يتم فيها تحديد التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية في المؤسسة و التي أطلقنا عليها مراكز الأنشطة و هذا انتظارا لتحميلها على المنتجات أو أغراض تكلفة أخرى في المرحلة الثانية .

ففي هذه المرحلة لتحديد الموارد على مراكز الأنشطة و التي تتميز بالتعدد مقارنة مع مراكز التكلفة المستخدمة في طريقة مراكز التحليل ، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز ، و في حالة عدم الإمكانية فإنه يتم إستخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول و الخاصة بهذه المرحلة ، وإنها لا تختلف على مسببات التكلفة الخاصة بهذه المرحلة بمسببات الموارد و التي تشبه مفاتيح التوزيع .

و لقد عرفت C.Mendoza مسببات الموارد بأنها (معلومات التوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة و هي تستعمل لتسيير التكاليف)[1] .

جدول رقم 4 : أمثلة عن مراكز الأنشطة و التكاليف الممكن تتبعها .

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة - أنشطة مرتبطة بالآلات . - أنشطة مرتبطة بالعمل .	- تكاليف القوة المحركة - تكاليف الصيانة . - تكاليف العمل . - تجهيزات المصنع . - اهتلاكات الآلات و المعدات . - اهتلاك آلات الصيانة .
مراكز على مستوى الدفعة - عمليات الأمر بالشراء - عمليات الأمر بالإنتاج - إعداد الآلات و المعدات و مناولة المواد	- تكاليف الأعمال المكتبية . - التجهيزات المستهلكة . - تكاليف إعداد الآلات . - تكاليف مناولة المواد . - اهتلاكات الأدوات المكتبية و أجهزة مناولة المواد و الآلات .
مراكز على مستوى المنتج - أنشطة فحص الجودة - اختبارات المنتج - إدارة المخزون لكل أنواعه - تصميم المنتج - العمليات الخاصة (للمواد و الآلات)	- تكاليف رقابة النوعية . - تكاليف تجهيزات الاختبار. - تكاليف إدارة القطع . - تكاليف تخزين المواد . - تكاليف هندسة المنتج . - تكاليف التصميم . - اهتلاكات الآلات و المعدات المتخصصة
مراكز على مستوى الدعم العام - معدات المصنع العامة - تشغيل المصنع - إدارة و تدريب الأفراد	- مرتبات إدارة المصنع . - اهتلاك المصنع . - الضرائب العقارية و التأمينات . - تكاليف إدارة الأفراد . - تكاليف تدريب العاملين . - تكاليف ترقية العاملين .

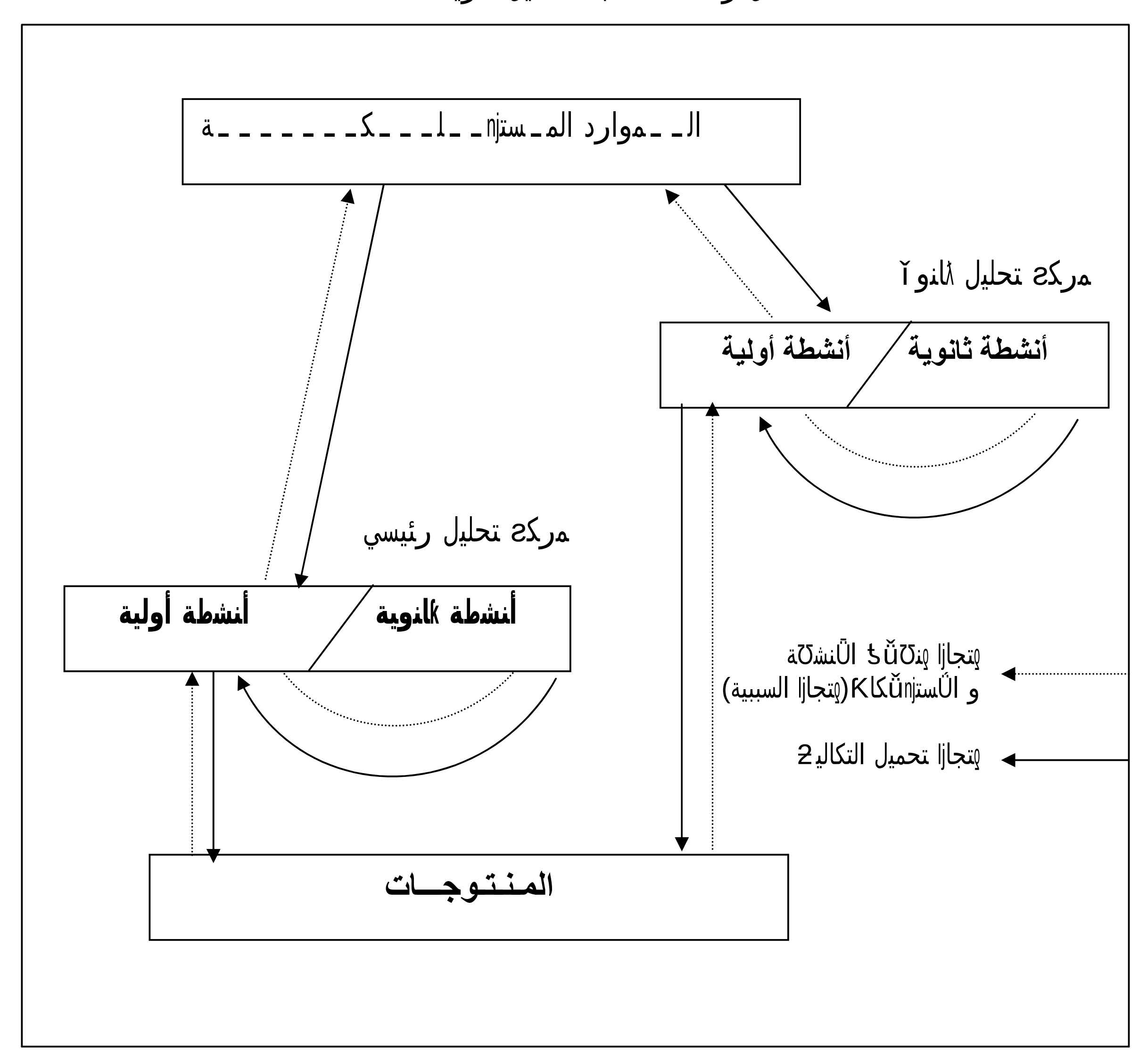
المصدر : إيريك نورين ، راي جاريسون ، مرجع سابق. ص 230 - بتصرف

و يمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة و هي الأنشطة الأولية و الأنشطة الثانوية ، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية و التي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها ، و ذلك تبعا لاستخدامها مسببات الموارد . و هذا ما يشير إليه H.Bouquin في قوله : (إن طريقة ABC تعتبر كمبدأ أساسي لها قدرة تحليل سلاسل السببية على ربط الأنشطة الرئيسية بالمنتجات كما يعني

[1] P. Laurent Bescos et Carla Mendoza. Op. Cit. p 53.

ويكمن البحث على توجيه و تتبع العلاقات بين الأنشطة الرئيسية الداعمة و المنتوجات في بينما تكاليف الأنشطة الثانوية تحمل للأنشطة الرئيسية ثم يعد ذلك تحميلها للمنتوجات مباشرة ... ومنه فرضية طريقة ABC هي تحليل دقيق للأنشطة و تعريف العلاقات المباشرة و غير المباشرة مع المنتوجات و لاسيما علاقات السببية بين الأنشطة الداعمة و المنتوجات التي تعد ذات أهمية كبيرة حاليا)[1] و هذا ما يوضحه الشكل التالي :

شكل رقم 19 : شبكة تحليل طريقة ABC



Source : H. Bouquin . Op. cit p : 138

[1] – H. Bouquin Op. Cit p :137

المرحلة V : تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة :

تشمل المرحلة الثانية لعملية تحميل التكاليف غير المباشرة لأغراض التكلفة حسب نظام ABC على تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر و ذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة للمستوى الثاني و الخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة . و يتطلب ذلك اختيار مسببات التكلفة في المستوى الثاني و هو ما يميز نظام ABC عن النظم التقليدية التي لا تعرف سوى مستوى واحد من السببية و هو حجم النشاط . إذ أن نظام ABC يعتبر أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بتناسب مع حجم الانتاج و لكنها تتغير تبعا لتنوع المنتوجات (بالحجم و الدفعة) و كذا تعقد العمليات و تنوعها ، حيث ميز كل من Cooper et Kaplan بين أربعة مستويات من السببية سبق و أن تم التعرض إليها في تصنيف مسببات التكاليف .

يسعى مصممو نظام ABC إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في مخرجات النظام من معلومات و هذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة و عند اختيار المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي :

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.
- أن تكون قابلة للقياس (كمية) .
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط .
- أن يكون مقياس متجانس على نحو معقول لناتج كل نشاط .

و بعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقا لحاجة كل من هذه الأغراض (منتوجات مثلا) للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب و يتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض و يحسب كما يلي :

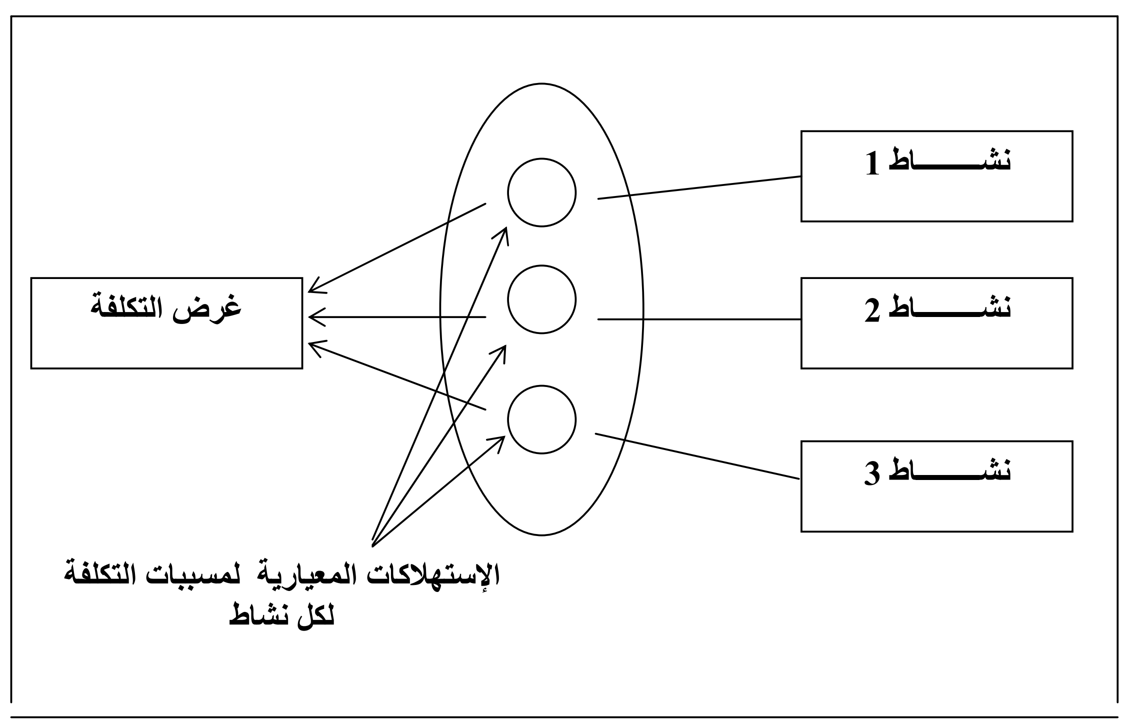
$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحدوية للمسبب)} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}}$$

و قبل تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة هذه يجب مراعاة خطوة أخرى تتمثل في تحديد طبيعة غرض التكلفة الذي تحمل التكلفة إليه ، حيث أن نظام ABC يستطيع أن يتتبع التكاليف لأغراض تكلفة متعددة حسب ما يواجه الإدارة من قرارات كالمنتوجات ، المشاريع ، العملاء ، الأسواق ، الطلبيات ،

عندر ما بين سلسلة القيمة و تعتبر الأغراض شيوعا هو المنتجات . يرى P. Lorino أنه عند تحميل تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة يمكن أن نجد حالتين :

الحالة الأولى : إذا كان غرض التكلفة معياري (نمطي) و في هذه الحالة نعتمد عموما على أداة تسمى ببطاقة الاستهلاكات المعيارية لمسببات التكلفة لوحدة غرض التكلفة (وحدة منتوج مثلا) . أو ما يعرف بمدونة الأنشطة (La Nomenclature d activités) و الشكل التالي يوضح بطاقة الاستهلاكات المعيارية للأنشطة لكل وحدة غرض تكلفة.

شكل رقم 20 : بطاقة الاستهلاكات المعيارية لوحدة غرض تكلفة .



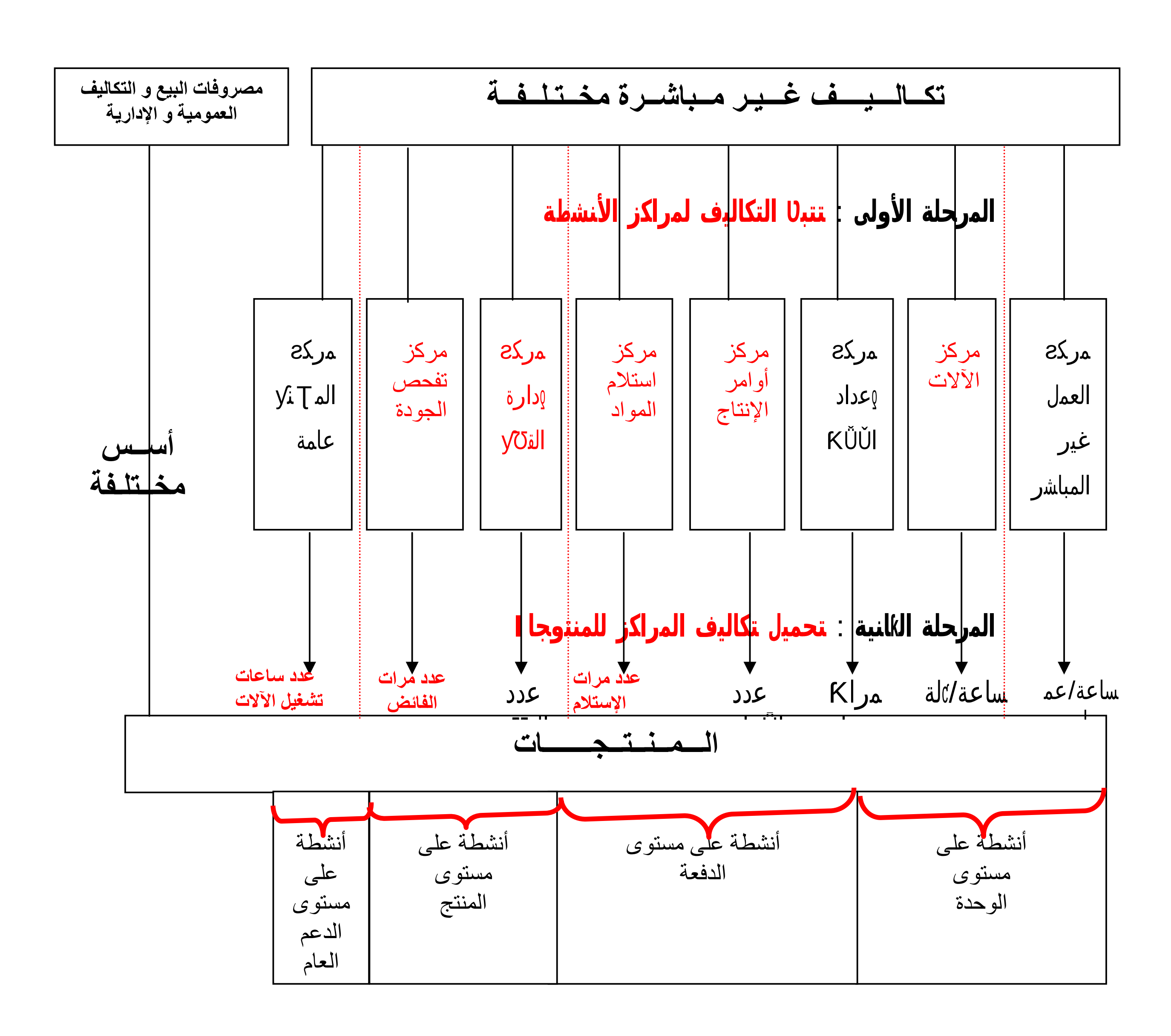
Source : René Dumeestères et Al, Op. Cit p : 203

الحالة الثانية : إذا كان التنبؤ الوحدوي لاستهلاكات الأنشطة من طرف أغراض التكلفة غير ممكن اقتصاديا و فنيا ينظر إليه على أنه كل لا يمكن تقسيمه إلى وحدات معيارية و يعالج طبقا لمنطق النتيجة التحليلية (كالدخل الإجمالي للإنتاج الإجمالي و هامش المساهمة الإجمالي) و مثال ذلك نتائج عمل تجاري كبير جدا من السوق...

و بعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة و يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتوجات بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتوجات من تكاليف الأنشطة المباشرة (مواد و عمل مباشر) و التكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة و الجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل

التغيرات وفقا لنظام ABC . و بعد العرض المفصل لمراحل اشتغال نظام ABC و عرض نتيجة عملية المقارنة السابقة يقدم الشكل رقم 22 نظرة شاملة و سريعة لما يبدو عليه نظام ABC ، كما يبين الشكل أيضا كيفية تحميل تكاليف البيع و التوزيع و التكاليف العامة و الإدارية .

شكل رقم 21: الإطار العام لتحميل التكاليف غير المباشرة وفقا لنظام ABC



المصدر : هيري نورين ، ... جارسون ، مرجع سابق .

II . مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية :

من خلال ما تقدم يمكننا القول أن اعتماد نظام ABC في تحليله على الأنشطة و العمليات يعد تغيير جوهري في آلية عمل كل من الأنظمة التقليدية و نظام ABC . و يتجلى هذا التغيير في الانتقال من العلاقة التقليدية القائمة على توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية و الثانوية باستعمال مفاتيح توزيع كمية و من ثم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية يتم تحميلها إلى أغراض التكلفة إلى علاقة أكثر قدرة على وصف ما يجري حقيقة في المؤسسة و هذا عن طريق إيجاد علاقات سببية واضحة بين الموارد المستخدمة و الأنشطة و أغراض التكلفة .

و انطلاقا من هذه النقطة نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية و مدخل ABC و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم 5: أهم الفروقات بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية .[1]

أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام ABC
هدف النظام ومستوى الاهتمام	-مراقبة التكاليف -الأداء المحلي للأقسام -أسعار تكلفة المنتجات	-تحليل العمليات -الأداء الشامل للمؤسسة -الأنشطة والعمليات
التركيز على	مقدار التكاليف	-البحث عن مسببات التكاليف
أسس تحميل التكاليف غير المباشرة	-احتمال أن تكون أسس التحميل مسببات التكلفة قليل	-أسس التحميل غالبا ما تكون مسببات التكلفة
طبيعة الأسس	-غالبا ما تكون أسس التحميل ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة أو تكاليف المواد المباشرة .	-غالبا ما تكون أسس التحميل ذات طبيعة (غير مالية) . مثل: عدد أجزاء المنتج أو عدد ساعات اختبار المنتج
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	-استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات للقسم أو المصنع ككل	-استخدام العديد من المجموعات المتجانسة

[1]- تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على عدة مراجع :

- هورنجرن و آخرون مرجع سابق . ص ص 263،264.

- د . نعيم دهمش و د . عفاف أبو زر الرمحي التكاليف على أساس النشاط (ABC) و استخدامها في احتساب ربحية العميل لدى البنوك - البنوك في الأردن . العدد السابع . المجلد الثاني و العشرون الأردن 2003 ص 1.

-Laurent Bescos et Al Op. Cit p: 279.

-P. Lorino Op. Cit pp. 206,220.

-Source : Internet, Site :http://www.webmaster/vixane.com

درجة التجانس	ضعيفة بسبب: -عدم الاهتمام بعلاقات السبب - النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف	قوية بسبب: -التركيز على علاقات السبب-النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف
معايير المقارنة	معيار مسبق	مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية) أو ما يعرف بـ: BENCHMARKING
هدف القياس	-تحديد الانحرافات -احترام المعايير	التحسين المستمر للتكاليف (KAIZEN COSTING)
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	-معلومات مالية	-معلومات مالية أكثر دقة -معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة
بعد النظام	-بعد وحيد ومحدود -غير موجه نحو العميل	-أبعاد متعددة -نظام استراتيجي -موجه نحو العميل

.

II . 3 محددات تطبيق نظام ABC[1] :

بالرغم من المنافع و المزايا التي يحققها نظام تحديد التكاليف على أساس النشاط إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات بسبب العوائق التي تواجه المسيرين عند تطبيقه و من بين هذه الانتقادات نذكر المحددات التالية :

1- رغم أن نظام ABC يسعى لتحديد مسببات التكلفة الحقيقية لكل نشاط إلا أن الكثير من الأنشطة تعمل على زيادة الانحراف الكلي و ذلك نظرا لاستخدامه أسس حكمية تعتمد على الحجوم الإنتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام و غالبا ما تمثل هذه التكاليف الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف غير المباشرة فضلا عن حاجة المؤسسة في بعض الحالات لاستخدام أسس تخصيص كيفية تكون متاحة و سهلة القياس .

2- صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية و هذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.

3- قد تكون الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة من الضخامة و التنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا و أقل فهما من المستعملين .

4- رغم أن نظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتوج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة حكمية من الزمن للمنتوجات التي تمتاز بدورة حياة طويلة و لهذا فإن نظام ABC يكون ملائما أكثر للمنتوجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا و إلا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص .

5- إن مجموعات الأنشطة (Cost Pools) المتجانسة تساهم لحد بعيد في تبسيط الحسابات و النظام بشكل عام غير أن هذه المجموعات يمكن أن تضم أنشطة تنتمي إلى عمليات و مراكز مسؤولية مختلفة مما يؤدي إلى عدم قدرة مسبب التكلفة المختار الذي تم تعيينه على التتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات .

6- لقد أهمل نظام ABC عند تعريفه للمسبب فرضية التناسب الموجودة بين التكلفة و الحجم غير أنه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار إمكانية تأثر التكاليف غير المباشرة باقتصاديات الحجم و آثار التعلم حيث

---

1 - تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على :

- محمد البيومي محمد، مرجع سابق، ص ص 590، 591.

- M. Gervais. Op. Cit pp : 190, 192.
- P. Lorino. Op. Cit p 264.
- Joseph A. Ness et Thomas G. Cucuzza : Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC et HBR, les systèmes de mesures de la performance, Editions d'organisation, Paris 1999 pp 77,79.

الدراسة التي قام بها كل من E.Noreen و N. Soderstrom في المستشفى الحكومي لواشنطن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بالتناسب مع استخدام الأنشطة .

7- إن إدخال نظام ABC كواحد من الأنظمة المعلوماتية المتقدمة في المؤسسة يلاقي في البداية عدة مقاومات داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد كل المستويات الإدارية لكون التغييرات التي يحدثها النظام تمس السلوكيات لبعض المسؤولين فضلا على أن نظام ABC يكشف أماكن عدم الفعالية و الكفاءة على المدى الطويل و التي تعارض تعظيم الربحية في الأجل القصير.

8- رغم أن نظام ABC يرتبط ارتباطا وثيقا بالاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة إلا أنه لا يمكن أن يؤتي نتائجه الجيدة إلا بمشاركة المسيرين على المستوى العملي في إعداد الأهداف الاستراتيجية و لهذا ركز Johnson على الانتقال من تطبيق نظام ABC فقط في حالة إجراء تغيير شامل على العقلية الإدارية في المؤسسة و إعطاء الأهمية القصوى .

9- إن تطبيق نظام ABC عملية معقدة و شاملة و بالتالي تستنزف الكثير من الوقت و الجهد و المال لتشغيل هذا النظام و لاسيما في المؤسسات الكبيرة التي تنتج العديد من المنتجات و كلما أرادت المؤسسة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة كلما كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر .

خلاصة الفصل الثالث :

لقد استعرضنا في هذا الفصل أهم النقاط المتعلقة بنظام ABC حيث تم التعرف في البداية على نظام ABC هو طريقة تهدف إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف و ذلك من خلال التركيز على النشاط كهدف أساسي في تحليل التكلفة فهدف هذا الأخير يعد حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) و بين أغراض التكلفة يقود إلى أن المبدأ الأساسي لنظام ABC هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد و إنما يستهلك أنشطة و الأنشطة هي التي تستهلك الموارد .

إن هذا المبدأ ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب - النتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة و دليل ذلك قاعدتا أهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها و أن من أهم اعتبار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة و من الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اعتبار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة .

و إن كانت هذه الطريقة ترى ضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية فإنها يعطي لنا تصورا متقدما للتنظيم حيث أن تسلسل الأنشطة فيما بينها سوف يعطي لنا مبدأ آخر لطريقة ABC و هي العملية لا و بها فإن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من

التنظيم العمودي المتسلسل إلى تنظيم أكثر ليونة هو التنظيم الأفقي الموجه أساسا نحو العملاء و خلق القيمة و مواجهة المنافسة .

من خلال المبادئ الثلاثة : النشاط ، المسبب ، العملية يتشكل لنا نموذج ABC ، هذا النموذج الذي لم يعد أداة متقدمة لحساب التكاليف فحسب بل يتجاوز ذلك ليكون واحدا من أهم النظم المعلوماتية لتزويد الإدارة بنوعين من المعلومات ، معلومات مالية و معلومات حول العمليات و الأداء (نموذج تسيير المؤسسة) و هذا ما جعله يحظى بتأييد الكثير من الأكاديميين و الممارسين حيث تم تطبيقه في العديد من المؤسسات و الشركات العالمية سواء في المجال الصناعي أو الخدمي .

إن نظام ABC يختلف في تشغيله عن الأنظمة التقليدية فهو يعيد العلاقة التقليدية القائمة على توزيع الأعباء على مراكز التحليل و من ثم على المنتوجات إلى علاقة أكثر دقة حيث يمر نظام ABC بعدة مراحل يمكن تلخيصها كالتالي :

- تحديد الأنشطة و تحليلها من خلال إعداد بطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق .
- تحديد مسببات كل نشاط .
- تحديد مراكز الأنشطة .
- تتبع التكاليف بمراكز الأنشطة .
- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة .

رغم أن هذا النظام يعد أداة ديناميكية شاملة التحليل و لغة موجهة لكل المؤسسات إلا أنه يبقى له حدوده المتعلقة بعوائق تطبيقه و المتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكاليف لبعض الأنشطة و كذا تكاليف تشغيله التي تستنزف الكثير من الوقت و الجهد و المال و لاسيما في المؤسسات الكبيرة .

التنافسية و دور نظام ABC في تحسينها

لقد شهد العالم خلال العقود الأخيرة بداية من السبعينات منتهى الإثارة و التغيير ، مما جعل المؤسسات الاقتصادية تجد نفسها من خلال القرن الواحد و العشرين في محيط غلبت عليه متغيراته على ثوابته ، محيط اقتصادي يتسم بالتعقيد المتزايد و التغير المستمر . فقيام منظمة التجارة العالمية (GATT) و نشأة كل من صندوق النقد الدولي (FMI) و البنك الدولي (BM) و التكتلات الإقليمية مثل الاتحاد الأوربي ، و تكتل دول (ASEAN) و منتدى التعاون الاقتصادي لدول آسيا و المحيط الهادي (APEC) كلها عوامل كانت لها تداعياتها الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية المتمثلة أساسا في تسارع وتيرة العولمة و الاندماج في الاقتصاد العالمي و سياسات الانفتاح و تحرير الأسواق مما عمل بدورها على زيادة حدة المنافسة المحلية و الدولية بين المؤسسات . و في ظل هذه التطورات التي أصبح من العسير على أية مؤسسة أن تعيش بمعزل عنها نظرا للمخاطر و العراقيل التي ستواجهها و بالأخص في ميادين التصدير و تدفقات رؤوس الأموال كان لزاما عليها أن تتكيف معها في تعامل ترتكز فعاليته لحد كبير لمدى قدرتها التنافسية و تحقيق مزايا متفوقة في كل من التكلفة و الجودة و التجديد و الاستجابة للعملاء و من أجل الوصول إلى هذه الغاية يرى الكثير من الباحثين ضرورة تبني أنظمة تكاليفية متقدمة تكون قادرة على تزويد المسيرين بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بما يساعدهم على تحقيق مزايا تنافسية متفوقة بها على منافسيها في السوق :

و بناء على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي :

- ماهية المنافسة و التنافسية .
- المزايا التنافسية و استراتيجيات الحصول عليها .
- مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة .

I . المنافسة و التنافسية :

I .1 ماهية المنافسة :

يعد مصطلح المنافسة من بين المصطلحات التي شاع استخدامها و تداولها في أيامنا الراهنة ، إلى درجة أنه أصبح يثير الكثير من الكتابات و عددا أكبر من الجدالات و النقاشات . فمفهوم المنافسة هذا يعد بعدا لا يمكن استبعاده بسهولة في الدراسات المتعلقة بالمؤسسة و علاقتها مع محيطها ، إذ أصبح يعتبر أحد جوهر القضايا الحالية و إحدى أهم الانشغالات المعاصرة التي لا يمكن التغاضي عنها . فما المقصود بالمنافسة ، و ما هي أشكالها ، و ما هي العوامل التي تحكمها ؟ و عليه فإننا سوف نتطرق في هذه النقطة بما يلي :

- تعريف المنافسة .
- أشكال المنافسة .
- القوى المحركة للمنافسة في القطاع .

I . 1 . 1 تعريف المنافسة :

لقد حظي مفهوم المنافسة بالعديد من التعريفات التي تناولتها مختلف الكتاب و الباحثين في هذا الميدان ، و في ما يلي سوف نتطرق لبعض منها حيث يسمح تحليلها بالتعرف على هذه الظاهرة و تحديد مميزاتها و أبعادها .

لقد عرفت المنافسة أنها مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي ، و هي تتعلق بالمؤسسات التي تنتج نفس السلعة أو السلع الشبيهة بها و تؤثر درجة المنافسة بشكل كبير على قدرة المؤسسة و فرص نجاحها في اختيار (السوق المستهدفة ، الوسطاء ، الموردين ، المزيج التسويقي ، مزيج المنتج)[1] .

كما يرى Stanton أن المنافسة هي (أحد العوامل التي يتكون منها المحيط الخارجي للمؤسسة و أن هذه العوامل تعتبر من عوامل البيئة التسويقية)[2] .

و تعرف أيضا بأنها (المحرك الأول لاقتصاد السوق ، و الميكانيزم التابع لتنظيم الاقتصاد ، و الديناميكية التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل أقصى حرية)[3] .

من خلال هذه التعاريف السابقة يمكن القول أن المنافسة هي ظاهرة ترتبط بشكل أو بآخر بالمفهوم التسويقي الحديث يسيطر عليها التفكير الاستراتيجي ، كما أنها الآلية التي تسمح بتنظيم قوى الاقتصاد في السوق .

و يعتبرها البعض أنها (النظام المالي المناسب لاتخاذ القرار و روح المبادرة و مصدر التطور و النمو)[4] .

و يرى كل من C.W.Hill and G.R.Jones أن المنافسة (عملية موجهة بواسطة عنصر الابتكار و التجديد ، و الذي يعزز تحقيق الأرباح و منح المؤسسات حافزا قويا للسعي وراء منتجات أو عمليات و استراتيجيات مبتكرة و جديدة)[5] .

---

[1]– توفيق محمد عبد المحسن ، بحوث التسويق و تحديات المنافسة الدولية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 2001 ، ص . 152 .

[2]– ردينة عثمان يوسف ، بحوث التسويق ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان . ص 120 .

[3]- A.Mohamed . Contribution a l'analyse de la compétrivité d'une entreprix publique industrielle, Essai Theorico. Empirique. Cas BCR. Memoire de magistère. Université Farhat Abbas. Sitif . 1997 p. 38.

[4]- A.Mohamed. OP.cit p 33 .

[5]– شارلز و جاريث جونز ، مرجع سابق ص 160 .

فالمنافسة هي ذلك الصراع المتبادل بين المؤسسات و المواجهة بين المؤسسات التي تنتج منتجات متشابهة أو بديلة في نفس السوق و ذلك من أجل تلبية أفضل لحاجات و رغبات الزبائن . كما أنها الأداة التي تسمح باستمرار و بقاء المؤسسات في نفس السوق و الآلة المحركة للاقتصاد و النمو و الربحية و الابتكار .

I . 1 .2 أنواع المنافسة :

يمكن تقسيم المنافسة لأشكال و أنواع عديدة حيث لا يمكن النظر إليها من زاوية واحدة فقط و إنما تتعدد هذه الزوايا حسب المعايير التالية :

- معيار هيكل السوق .
- معيار السعر .
- معيار موضوع التنافس .
- معيار مجال التنافس .

أولا : معيار هيكل السوق : و تقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى :

المنافسة التامة (المثلى) : تمثل المنافسة التامة نموذجا اقتصاديا لسوق لا شخصية تتميز بالمميزات التالية :[1]

- الأسعار المعطاة للبائعين و المشترين .
- تجانس السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة .
- حرية الدخول و الخروج لكل الموارد و هذا للبائعين و المشترين .
- شفافية السوق و توفر كافة المعلومات (السعر ، التكاليف ...) لكل الأعوان الاقتصادية .

الاحتكار الكامل (البحت) : يمثل الاحتكار الكامل حالة وجود منتج أو مورد وحيد في الصناعة أو التوزيع و تعطى المؤسسة الاحتكارية في هذه الحالة كل السوق و لا يوجد لها منافس ، غير أن سلوك المؤسسة الاحتكارية يكون مقيدا بالمنافسة غير المباشرة نظرا لكون أن الوضع الذي يعطي لها هذه الحالة يعتبر أقوى من الواقع .

توجد عدة عوامل لظهور المؤسسة الاحتكارية أو سوق محتكرة من طرف مؤسسة وحيدة من بينها نذكر[2] :

- سيطرة المؤسسة على المواد الأولية .
- كسب شهادة اختراع في ميدان معين .

---

[1] – رشيد بن ديب ، نادية شطاب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي - نظرية و تمارين - ديوان المطبوعات الجامعية . بن عكنون الجزائر . ص 217 .

[2] – مرجع سابق ، ص 261 .

- تطور السوق الحرة لمنتوج معين .
- وجود امتياز في السوق (تعاقد مؤسسة مع مؤسسة عمومية أو مؤسسة تجارية).

المنافسة الاحتكارية : لقد ظهرت المنافسة الاحتكارية سنة 1930 بعدما تبين أن نماذج المنافسة التامة و الاحتكار التام تمثل حالات متطرفة بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي ، و من أجل الاقتراب أكثر من الواقع ظهرت عدة فرضيات منها :

- تجانس السلعة .
- عدم وجود منافسة مباشرة بين الأعوان الاقتصاديين .
- وجود مؤسسة فريدة لتموين سوق معين .

و بعد التخلي عن أهم الفرضيات الرئيسية لكل من المنافسة التامة و الاحتكار التام قدم Shambarline نموذجا للمنافسة الاحتكارية و التي تتلخص فرضياتها في النقاط التالية :

- وجود عدد كبير نسبيا من البائعين و المشترين (المنتجين و المستهلكين) .
- وجود تمايز بين السلع المنتجة و لو كانت سلعا تبادلية .
- حرية الدخول و الخروج من السوق .
- هدف المؤسسة هو تعظيم الربحية .
- توجيه الاهتمام نحو تحسين الجودة لأثره على العميل .
- قلة معلومات الزبائن حول سوق السلعة .

احتكار القلة :

يتمثل احتكار القلة في سيطرة عدد محدود من المؤسسات على القطاع الذي تنشط فيه و الذي تحدد أسعاره المؤسسات التي تسيطر على متغيرات السوق وتحركات المؤسسات الأخرى , وتعود أسباب ظهور هذا النوع من المنافسة لعدة أسباب منها[1] :

- وجود عدد قليل من المنتجين و المستهلكين كل واحد منهم يتميز بكبر حجمه و إمكانياته (التحكم في الأسعار ، استعمال الوسائل الترويجية و تقنيات متطورة لجذب الزبائن , معرفة جيدة بتحركات المؤسسات الأخرى...) .
- تميز بعض المنتجات باقتصاديات الوفرة مما يؤدي إلى السيطرة على السوق نتيجة الحصول على مزايا تنافسية في مجال التكاليف .

[1] – عمار الحاج : تحليل الاقتصاد الجزئي ، دار حامد للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان ، 1997 ، ص 396.

- تميز بعض القطاعات بعوائق دخول و خروج مرتفعة مما يؤدي إلى وجود عدد قليل من المنتجين في هذا القطاع .

ثانيا : معيار السعر : ويمكن من تقسيم المنافسة حسب هذا المعيار إلى : المنافسة السعرية و المنافسة غيرالسعرية :

- المنافسة السعرية : و تعني التركيز على السعر في مواجهة المنافسة و من أشكالها البيع بالخسارة و تعتبر حرب الأسعار شكلا متطرفا من هذا النوع من المنافسة .
- المنافسة غيرالسعرية : و تعني التركيز على عناصر من عناصر المزيج التسويقي بخلاف السعر (المنتج أو الخدمة أو المكان أو الترقية أو الترويج) .

ثالثا : معيار موضوع التنافس : و تنقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى :

- منافسة تتعلق بمجال إنتاجي معين أو ثنائية (منتوج و سوق) معينة .
- منافسة بين المؤسسات حول سيادة المبيعات للحصول على نسبة معينة أو حصة في السوق .
- منافسة شاملة بين المؤسسات التي تنتج منتجات أو تقدم خدمات متماثلة و لكنها بديلة من حيث المنفعة.

رابعا : معيار مجال التنافس : و تقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى منافسة مباشرة و منافسة غير مباشرة .

- منافسة مباشرة : هي تلك المنافسة التي تحدث بين المؤسسات التي تنشط في قطاع صناعي أو خدمي واحد و تختلف شدة المنافسة من قطاع لآخر و هناك قطاعات تكون فيها المنافسة مكثفة و شديدة مثل قطاع الصناعات الغذائية و هناك قطاعات أخرى تكون فيها المنافسة محدودة كقطاع إنتاج الحديد و الصلب .
- منافسة غير مباشرة : و هي تلك المنافسة التي تحدث بين كل المؤسسات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة كالموارد الطبيعية و البشرية و المالية ...

I. 1. 3. القوى المحركة للمنافسة في القطاع :

تعد عملية تحليل المحيط من المقومات الأساسية لاعتماد خيار استراتيجي محدد و حيث أن من أهم عملية التحليل هذه إبراز المتغيرات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و التكنولوجية تستطيع المؤسسة من خلال تحدد التوجهات المستقبلية للحكومة و المنافسين و المستهلكين . كما تعتبر عمليات تحليل المحيط الخارجي من القواعد الجوهرية في الأنشطة و الفعاليات الاستراتيجية المتعلقة باتخاذ القرارات الرشيدة لكونها تساهم في تحديد الفرص المتاحة و كذلك إبراز التهديدات التي تعترض مواجهتها و تقليل آثارها السلبية .

و من أجل تحليل البيئة الخارجية للمؤسسات المتعلقة بقوة المنافسة السائدة فيها يعتمد المسيرون على نماذج تعمل على تهيئة إطار عمل للتعرف على الفرص و التهديدات التي تواجه المؤسسة . و قد قام Michael porter بتطوير نموذج يساعد المسيرين في التحليل حيث يعتبر هذا النموذج من أحدث المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في نفس الصناعة أو الخارجية لا تمثل العامل الوحيد الذي يشكل تهديدا بالنسبة للمؤسسة و إنما المنافسة في صناعة ما هي إلا محصلة لخمس قوى للتنافس هي :

1- الخطر من احتمال دخول منافسين جدد إلى الصناعة .

2- درجة المنافسة بين المؤسسات العاملة في نفس الصناعة .

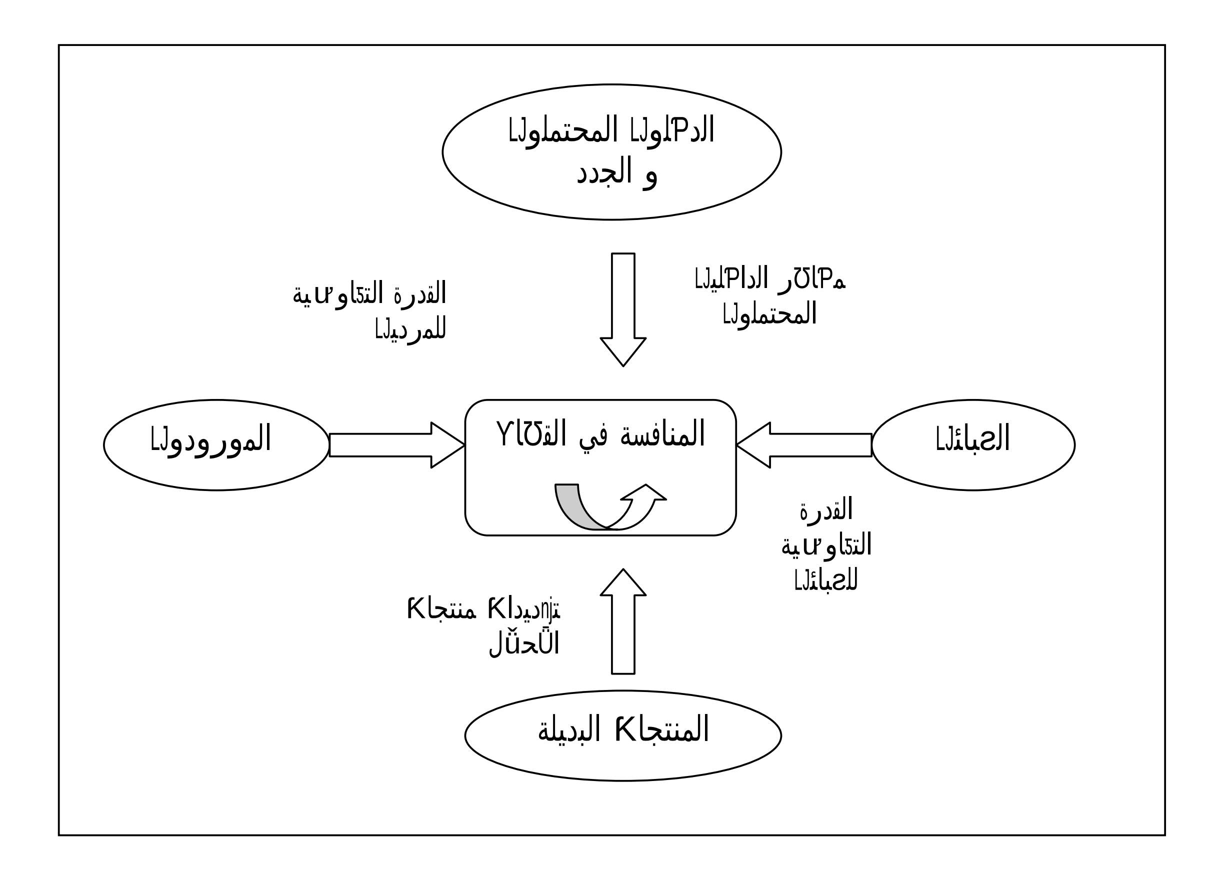
3- القدرة التفاوضية للموردين .

4- القدرة التفاوضية للزبائن .

5- تهديد المنتجات البديلة .

و يطلق على تحليل العوامل الخمسة السابقة تسمية " نموذج قوى المنافسة الخمسة " و يظهر الشكل التالي كيف يمكن تمثيل الهيكل العام للصناعة ما بواسطة خمس أطراف رئيسيين و هم المنافسون ، المشترون ، الموردون ، السلع البديلة ، الداخلين الجدد في السوق و يعكس العلاقات المتداخلة بينهم (القوى الخمس).

شكل رقم 23 : نموذج القوى المنافسة الخمس تبعا لـ M.Porter .



المصدر: فلاح حسن عداي الحسيني ، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيمها ، مداخلها عملياتها المعاصرة - دار وائل للنشر ، ط 1 ، عمان 2000 ص 182 .

و مما سبق يمكن القول أن مستوى المنافسة يرتبط بشكل كبير بالقوة التنافسية الخمس ، و يرى Porter أنه كلما كانت قوة عامل من العوامل كلما انخفضت قدرة المؤسسات القائمة و الحالية على رفع الأسعار و تحقيق الأرباح ، و قد تتغير قوة تأثير أحد العوامل على مدار الوقت وفقا لتغير الظروف في القطاع . و فيما يلي يتم شرح كل عامل بانفراد :

أولا : الداخلون المحتملون :

و هي مجموعة المؤسسات التي تدخل مجال المنافسة ، و لديها القدرة و لها رغبة في الحصول على حصة من الأسواق أو أكبر كمية ممكنة من الموارد و هذا ما يمثل تهديدا حقيقيا للمؤسسات الحالية . غير أن هذا التهديد يعطي لمجال التنافس ميزة الديناميكية و التطور و نوعا من المرونة .

- إن قوة عامل المنافسة للمنافسين المحتملين يعتبر إلى حد كبير دالة في ارتفاع عوائق الدخول ، و التي تعرف أنها مجموعة الشروط التي تجعل مسألة الدخول لمجال صناعي معين أمرا مكلفا . حيث أنه كلما كانت عوائق الدخول مرتفعة كلما قل احتمال دخول منافسين جدد إلى القطاع . و لقد حدد الاقتصادي Jobin ثلاثة مصادر رئيسية تتعلق بعوائق الدخول و هي :
- الولاء للماركة .
- مزايا التكلفة المطلقة .
- وفرات الحجم الاقتصادي .

و يمكن إضافة عائق رابع يتمثل في القائمة و هو السياسات الحكومية .

1- **الولاء للماركة** : إن تفضيل المستهلكين لمنتجات المؤسسات الحالية يقلل من خطر التهديد المترتبة على دخول منافسين جدد و يمكن للمؤسسة أن تبني ولاء للماركة من خلال :

- الحملات الإعلانية المستمرة عن المنتج و الأسماء التجارية للمؤسسة .
- الحماية المسجلة للمنتجات .
- تطوير المنتج من خلال الأبحاث و برامج التطوير .
- التأكيد من الجودة العالية للمنتج و خدمات ما بعد البيع .

2- **مزايا التكلفة المطلقة** : إن توفر المؤسسات القائمة على ميزة التكلفة المطلقة يقلل من التهديد الناشئ عن عمليات دخول منافسين جدد إلى قطاع معين و يمكن أن تنتج هذه المزايا عن عدة مصادر رئيسية وهي :

- عمليات الإنتاج المتفوقة الناتجة عن آثار التعلم و الخبرات السابقة و درايات الاختراع .
- التحكم في مدخلات معينة تتطلبها عمليات الإنتاج مثل اليد العاملة و المواد الأولية و المعدات و المهارات الإدارية .
- إمكانية توفير موارد رأس المال .

3- **وفرات الحجم الاقتصادية** : تعتبر وفرات الحجم الاقتصادي أحد مزايا التكلفة المصاحبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير و تنتج هذه الوفرات عن خفض التكلفة المتحققة عن الإنتاج على نطاق واسع لمخرجات نمطية و نسخ الخبرة على شركات حجم من المدخلات فضلا عن المزايا المكتسبة في مجال الإعلان . و تمثل وفرات الحجم عوائق الدخول لأنها تجبر الداخل المحتمل على الاختيار ما بين :

- إما الدخول بحجم إنتاج كبير و بالتالي التعرض لرد فعل قوي من المؤسسات القائمة على القطاع.
- إما الدخول بحجم إنتاج صغير مما يؤدي إلى تحمل تكاليف كبيرة ينتج عنها ارتفاع أسعار منتجاته مقارنة ببقية المنافسين .

و يتعرض في كلا الحالتين إلى خطر بالنسبة للداخل المحتمل.

4- **السياسات الحكومية** : إن السياسات الحكومية تعتبر من العوائق التي يمكن أن تحد من عمليات الدخول إلى قطاع معين كالتشريعات الحكومية و أسعار الصرف و مدى تشجيع الملكية الأجنبية و الحماية القانونية و الأجنبية و المساعدات المقدمة للمؤسسات و الرسوم الجمركية ... و غيرها .

ثانيا : شدة المنافسة بين المؤسسات في القطاع :

تمثل المنافسة بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي واحد جوهر القوة التي تحدد مدى جاذبية قطاع معين و كلما كانت حدة المنافسة القائمة بين المؤسسات التي تحاول نشاط مماثل منخفضة فهذه فرصة في رفع الأسعار و تحقيق الأرباح سوف تكون الأفكار مواتية . أما إذا كانت شدة المنافسة قوية فقد يترتب على ذلك منافسة سعرية حادة قد تصل إلى درجة نشوب حرب الأسعار و يمكن اعتبار أن حدة المنافسة بين المؤسسات القائمة في مجال صناعي معين هي دالة في العوامل التالية :

- عدد و أهمية المؤسسات المنافسة .
- أهمية التكاليف الثابتة .

- وتيرة تزايد الطاقة الإنتاجية .
- بطء أو سرعة نمو القطاع .
- درجة التميز في المنتجات .
- عوائق الخروج الاقتصادية و الاستراتيجية و المعنوية و التي تمثل مجموعة العوامل التي تمثل مجموعة العوامل التي تمنع المستثمر في قطاع معين من الخروج منه لقطاع آخر نتيجة تحمله تكاليف كبيرة عند مغادرة النشاط .

ثالثا : التهديد من قبل المنتجات البديلة :

تمثل المنتجات البديلة تلك المنتجات التي تقدمها قطاعات أخرى و يمكن أن تفي باحتياجات المستهلكين بأسلوب يشبه أسلوب القطاع الذي تنتمي إليه منتجات المؤسسات محل الدراسة . فوجود منتجات بديلة تتميز بجودة مرتفعة و سعر منخفض يمثل تهديدا تنافسيا كبيرا و يشكل قيودا على السعر الذي تفرضه المؤسسات التي تنتج المنتوج الأصلي و من ثم تحد من ربحيتها .

رابعا : القدرة التفاوضية للزبائن :

يمثل الزبائن عملاء المؤسسة الذين يستهلكون منتجاتها النهائية مباشرة أو المؤسسات التي تشتري المنتجات بغرض تسويقها للمستهلكين النهائيين (تجارة الجملة و التجزئة) و يمكن النظر إلى الزبائن على أنهم عامل تهديد تنافسي في حالة قدرتهم على التأثير على سعر الشراء أو عند تطلعهم لتلقي خدمات أفضل و هذا بالقياس بالقوة التي تمتلكها المؤسسة ، فالزبائن يمكنهم أن يكونوا أكثر قوة في الظروف التالية :

- تعدد المؤسسات التي تعمل في قطاع معين مع تفاوت حجمها مقابل قلة عدد العملاء أو المستهلكين مع تمركزهم .
- الحجم الكبير لمعاملة الزبون و مدى مساهمته في تحقيق رقم أعمال المؤسسة مما يكسبه قدرة تفاوضية كبيرة من أجل تخفيض الأسعار .
- توفر المعلومات الكاملة للزبون حول السوق السلعة (أحوال الطلب ، الأسعار الحقيقية لتكاليف الإنتاج ...) .
- المستوى المنخفض لربحية الزبون مع تناقص أهمية المنتوج بالنسبة له (منتوج ثانوي و ليس رئيسي) مما يكسب العميل قدرة الضغط على المؤسسة الموردة للاستفادة من امتيازات جديدة .

خامسا : القدرة التفاوضية للموردين :

يمكن النظر إلى الموردين على أنهم تهديدا عندما تكون لديهم القدرة على فرض الأسعار التي تدفعها المؤسسة ثمنا لمدخلاتها . فقدرة الموردين على فرض ضغوطهم على المؤسسة المنتجة يعتمد على قدرتهم بالقياس إلى قدرة المؤسسة و يمكنهم أن يكونوا أكثر قوة في الظروف التالية :

- قلة البدائل المتاحة لمخرجات المورد بالنسبة لأهمية المخرجات التي تشكل مدخلات العمليات الانتاجية بالنسبة للمؤسسة أو عدم وجود بدائل .
- عندما تكون المؤسسة عميلا غير مهم للمورد لعدم توفر خصوصية صناعة المورد على المجال الصناعي مما يكسبه قدرة كبيرة على المساومة و الضغط .
- التميز العالي لمخرجات المورد مما يكلف المؤسسة كثيرا في حالة التحول عنه لموردين آخرين .
- القدرة على المنافسة المباشرة للمؤسسات باتباع استراتيجيات التكامل الرأسي الأمامي .
- عجز المؤسسات عن إتباع استراتيجية التكامل الرأسي الخلفي لتلبية مواردها بنفسها .

و كخلاصة لما سبق نستطيع القول أن هيكل المنافسة في أي قطاع يتحدد حسب Porter بخمسة قوى تنافسية و نستطيع أن نحدد كل قوة تأثيرها بدرجة معينة على ربحية المؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب مشكلة بذلك إما فرصة أو تهديد للمؤسسة .

و بالرغم من أن Porter ذكر خمسة عوامل مؤثرة على الصناعة إلا أنه يمكن إضافة عامل سادس و هو ما أضافه Freman حيث يرى أن القوة السادسة هي إضافة إلى عوامل Porter الخمسة هي قوة الأطراف المعنية الأخرى أي القوة الخامسة على النمو الممثلة في الجماعات و هي الأطراف المتأثرة و المؤثرة في البيئة الخارجية بالمنافسين و تتمثل هذه الجماعات في : الحكومة ، النقابات ، جماعات محلية ، الغرف التجارية و غيرها و تختلف أهمية و تأثير هذه الجماعات من مؤسسة إلى أخرى و من قطاع لآخر . إن قدرة المؤسسات على الاستحواذ على مقاليد التفوق في مجال صناعة معين و مواجهة القوة التنافسية يكون متوقفا على إمتلاكها لمزايا تنافسية متميزة و متفوقة فضلا عن سعيها لترسيخ هذه المزايا على مدار الوقت حتى تجنبها الفشل التنافسي و الخروج من السوق .

و الأسئلة التي تطرح نفسها الآن هي : ما هو الفرق بين المنافسة و التنافسية ، و ما المقصود من التنافسية ، كيف يتم قياسها ، و ما هي المجالات الخمسة للتنافسية و هذا ما سنتطرق إليه في النقطة الموالية .

I . 2 ماهية التنافسية :

لقد سادت المقارنة النسقية (L' approche Systemique) فترة طويلة من الزمن و ترسخت خلالها الفكرة أن المؤسسة ، يمكن النظر إليها من خلال إطارها المحيط على أنه النظام تعمل فيه متأثرة فيه و متأثرا به . و تحولت القدرة التنافسية للمؤسسة من المزايا القائمة على الميزة النسبية التي تعني قدرتها على التحكم في التكاليف و بالتالي تخفيض الأسعار و زيادة المبيعات إلى المزايا القائمة على الميزة التنافسية (الأفضلية المنافسة) الذي تراجع بموجبه المسيرين بالتسيير العملي ليحل التسيير الاستراتيجي بكامل الانتباه و يصبح أول الأولويات . حيث عبئت المجهودات من أجل تحقيق الأهداف

الاستراتيجية بدل الإدارة العملية و برهن الكثير من الوسائل و الطرق التي تخدم الفكر الاستراتيجي كتحليل النشاط و نموذج Porter و سلسلة القيمة .

في الحقيقة لا يمكن رد المقاربة النظامية بسهولة لكونها تقدم إطارا كاملا و متكاملا و تفسير سلوك المؤسسة . غير أن التقلبات التي عرفها المحيط في العشريتين الأخيرتين و تسارع التطورات التي تميز بها و لا يزال يتميز بها لحد اليوم جعلت المقاربة النسقية أقل لياقة و أقل موائمة حيث أصبحت المؤسسة مجبرة على المعرفة المسبقة للتطورات المستقبلية لمحيطها لتحضر لرد الفعل بدل الانتظار حتى حدوث التغيير التلقائي معه . هذا يعني أن المؤسسة لا تعد تكتفي بالأولوية المنافسية من أجل الاستمرار على أكبر حصة في السوق بل أصبح الحديث الآن عن الأولية التنافسية أو الميزة التنافسية لأن المنافسة تحولت إلى تنافس كما تحولت القاعدة من البقاء للأصلح إلى البقاء للأسرع و الأطول نفسا (Le plus durable) .[1]

في هذا العنصر سوف نحاول توضيح و شرح هذا المصطلح الجديد الناتج أساسا عن التغيرات الحادثة في النشاط البشري في مختلف جوانبه و ذلك من خلال النقاط التالية :

- تعريف التنافسية وأنواعها .
- مؤشرات التنافسية .
- مجالات التنافس .

I . 2 . 1. تعريف التنافسية و أنواعها :

التنافسية مفهوم لم يتفق على تعريف محدد لها إلا أنه من يرى أن التنافسية فكرة عريضة تتضمن الإنتاجية الكلية و مستويات المعيشة و النمو الاقتصادي و منهم من يستعملها كمفهوم يرتكز على تنافسية السعر و التجارة . كما يختلف مفهوم التنافسية باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن المؤسسة أو القطاع أو الدولة . و في ما يلي ذكر لأهم التعريفات للتنافسية حسب الأبعاد الثلاثة السابقة .

1 – **التنافسية على مستوى الدولة** :

لقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OCDE) التنافسية على مستوى الاقتصاد الوطني بأنها : (الدرجة التي يمكن وفقها – في شروط سوق حرة و عادلة – إنتاج السلع و الخدمات التي تواجه أذواق

[1] - د . عيسى حيرش . محاضرات في تسيير المعارف , جامعة محمد خيضر , بسكرة , جوان 2003 ص 3 (غير منشورة) .

الأسواق الدولية في الوقت الذي تحافظ فيه على المداخيل الحقيقية لشعبها و توسع فيها على المدى الطويل)[2] .

و قد عرف مالكوم Malcolm التنافسية القومية بأنها : (المرونة التي تمكن اقتصاد بلد ما من التكيف مع المتغيرات الهيكلية)[3] و هذا التعريف يتفق مع تعريف مجلس السياسة التنافسية لـ USA الذي يعني أن (القدرة التنافسية للدولة تعني قدرة الاقتصاد في هذه الدولة على إنتاج السلع و الخدمات التي تمكنها من مواجهة الأسواق الدولية و تحقيق مستوى معيشي للمواطن قادر على الاستمرار و التطور على المدى البعيد)[1] .

أما Laura.D.Tyson فتعرف التنافسية على أنها القدرة على إنتاج منتجات و خدمات تنجح في اختبار المنافسة الدولية مع تمتع المواطنين بمستوى معيشة متنامٍ و مستديم على حد سواء)[2] .

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التنافسية على المستوى الوطني هي الدرجة التي يستطيع فيها بلد ما أن ينتج سلعا و خدمات تقابل أذواق الأسواق الدولية تحت ظروف الطلب و التغيير السريع للأسواق حتى تزيد من المداخيل الحقيقية لمواطنيها و ذلك لتحقيق مستوى معيشي متنامٍ و مستديم .

2- **التنافسية على مستوى القطاع :**

تعرف تنافسية القطاع أو فرع النشاط الاقتصادي بأنها (قدرة مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم و الحماية الحكومية مما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة)[3].

كما يطلق على فرع النشاط صفة التنافسية إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل فيه متساوية لها لدى المشروعات الأجنبية المزاحمة أو أعلى منها . أو إذا كان مستوى تكاليف الوحدة المتوسطة يساوي التكاليف الوحدوية المتوسطة للمزاحمين الأجانب أو يقل عنه .

و عليه فإن تنافسية القطاع أو فرع النشاط الاقتصادي تعني تحقيق فرع النشاط الاقتصادي بشكل مستديم مردودا متوسطا أو فوق المتوسط مقارنة مع فرع النشاط المماثل محليا ضمن بلد أو ضمن بلد يتم معه التبادل أو يمكن أن يتم معه التبادل.

---

2 - كمال رزيق ، فارس مسدور ، التنافسية ، مفهومها ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 .30 أكتوبر 2002 . ص 106 .

3 - عبيد علي أحمد الحجازي ، اللوجستيك كبديل للميزة النسبية ، دار المعارف الإسكندرية 2000 . ص 74.

1 - نفس المرجع ، نفس الصفحة .

2 - أمال عياري ، رجم نصيب . الاستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية ، الملتقى الدولية حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 . 30 أكتوبر 2002 ص 13.

3 - د . كمال رزيق ، فارس مسدور ، مرجع سابق . ص 105 .

3- التنافسية على مستوى المؤسسة :

تعرف التنافسية لدى المؤسسة بأنها (القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات و خدمات بشكل أكثر كفاءة و فعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في حالة غياب الدعم و الحماية من قبل الحكومة . و هذا من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج المستعملة في العملية الإنتاجية)[4]

كما أنها تعرف بأنها : (القدرة على إنتاج السلع و الخدمات بالنوعية الجيدة ، و السعر المناسب ، و في الوقت المناسب مما يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى)[1]

و بالتالي يمكن القول أن تنافسية المؤسسة هي قدرتها المستمرة على المنافسة و تحقيق التميز على المنافسين في إطار العمل و زيادة وإنتاجيتها من خلال بناء مزايا تنافسية متفوقة في الجودة ، الوقت ، السعر ، التجديد ، المرونة .

و يرى Porter أن المؤسسات هي التي تتنافس في الأسواق الدولية و ليست الدول و يعتبر أن التنافسية الدولية هي أداة مساعدة لخلق الميزة التنافسية للمؤسسة [2] . كما أن هناك فرق بين المنافسة و التنافسية فالمنافسة هي الشروط التي يتم وفقها الإنتاج و التسويق في بلد ما و هذه الشروط هي المحددة للسوق المعنية بينما التنافسية هي قدرة هذا البلد على تصريف البضاعة المنتجة في الأسواق الدولية و تبقى كل من المنافسة و التنافسية العنصران الأساسيان في إطار تحليلي للإنتاج و التجارة الدولية . كما تعمل سياسات المنافسة و سياسات رفع القدرة التنافسية في اتجاه موحد هو رفع الفعالية . و أن إجراءات تهدف إلى تقوية المنافسة في الأسواق المحلية سوف تعمل على زيادة التنافسية لدى المؤسسة .

إن تقييم التنافسية يتوقف على عدة مؤشرات و تختلف هذه المؤشرات حسب نوع التنافسية التي عرفناها أن مؤشرات تختلف باختلاف موضوع الحديث عن تنافسية الدولة أو القطاع أو المؤسسة و في العنصر الموالي سوف نتطرق إلى أهم المؤشرات حسب نوع التنافسية .

I .2 .2 مؤشرات التنافسية :

1 - المؤشرات التنافسية لدى الدولة :

إن الدول تتنافس فيما بينها كما المؤسسات ، و تختلف البلدان في قدرتها التنافسية باختلاف المعاييرالمعتمدة فإذا كانت الولايات المتحدة الأمريكية تحتل المرتبة الأولى عالميا في التنافسية الإجمالية نجدها تأتي في المرتبة السادسة في الموارد البشرية و المرتبة الثامنة عشر في الحكومة و هذا خلال 1999 . و قد

4 - نفس المرجع ، نفس الصفحة .

1 - د. كمال رزيق ، مسدور فارس . مرجع سابق . ص 105 .

2 - عبيد علي أحمد حجازي . مرجع سابق . ص 77 .

تؤثر على الساحة الدولية كثير من الهيئات و المؤسسات التي تضع معايير تعبر عن مدى قدرتها في قياس التنافسية الدولية و من بين هذه الهيئات نذكر البنك الدولي ، المعهد الدولي للتنمية الإدارية ، المنتدى الاقتصادي العالمي ، و من خلال هذه المعايير من جهة أخرى فإنه يمكن حصرها في المؤشرات التالية[3] :

- الأداء المحلي .
- الحكومة .
- القدرة على الاندماج في الاقتصاد العالمي .
- البنية التحتية (الأساسية) .
- الإدارة .
- العلم و أساليب التقنية .
- الموارد البشرية .
- النظم المالية و المصرفية ... إلخ .

و في إطار دراسة الميزة التنافسية الدولية قام Porter بتحديد أربع عوامل لحالة الدولة أطلق عليها (الجوهرة الوطنية) و يرى أن هذه العوامل لها تأثير على القدرة التنافسية للمؤسسات التي تستوطن هذه الدول و هذه العوامل هي :

- عوامل الميزة الطبيعية .
- ظروف وأحوال الطلب .
- الصناعات ذات العلاقة و الصناعات الداعمة .
- الاستراتيجية ، الهيكل و المنافسة .

و يتحدد حسب Porter عن هذه العوامل الأربعة كعملية تشكل نظام تبادلي قوي يكون فيه تأثير أحد هذه العوامل متوقفا على حالة العوامل الأخرى و هذا ما يوضحه الشكل التالي :

شكل رقم 24 : محددات الميزة التنافسية للدولة .

الاستراتيجية ، الهيكل و المنافسة

عوامل المزايا الطبيعية

الميزة التنافسية

ظروف الطلب

الصناعات ذات العلاقة و الصناعات الداعمة

و في ما يلي شرح لهذه العوامل :

*** عوامل المزايا الطبيعية :**

تمثل هذه العوامل حالة الدولة بالنسبة لتكلفة و جودة عوامل الإنتاج المتمثلة أساسا في العمالة المدربة و رأس المال التقني و المواد الأولية الجيدة و المنخفضة الكلفة و عوامل متقدمة كالمعارف و المهارات التقنية و الفنية فضلا عن الخبرات الإدارية الحديثة و البنية التحتية مثل الطرق و السكك الحديدية و الموانئ و قد إعتبر Porter عامل المزايا الطبيعية هو محدد رئيسي للميزة التنافسية التي يتعين على بلدان معينة أن تمتلكها في مجالات صناعية معينة .

*** ظروف و أحوال الطلب :**

يلعب الطلب المحلي دورا فعالا في توفير القوة الدافعة لتحسين و تدعيم المزايا التنافسية و إن خصائص هذا الطلب تساعد في ضغط الشركات نحو التجديد و الإبتكار و تحسين الجودة و يرى Porter أن إكتساب المؤسسات الدولية لميزة تنافسية يعود إلى دراية مستهلكيها بالمنتجات العالمية دراية واسعة و ذكية و هذا يعمل على دفع المستهلكين على المؤسسات المحلية لتبني معايير الجودة العالية للمنتوج و إستحداث منتجات جديدة .

*** الصناعات ذات العلاقة و الصناعات الداعمة :**

يعتبر هذا العامل أحد النتائج الهامة لدراسة Porter و يقصد بالصناعات ذات العلاقة الصناعات المتكاملة مع بعضها مثل صناعة الغزل و النسيج و صناعة ماكينات الطباعة و صناعة المطابع . و إن تمتع هذه الصناعات بمميزات تنافسية يؤدي الإستثمار فيها إلى مساعدة الدولة في تحقيق مركز تنافسي قوي عالميا .

*** الإستراتيجية و الهيكل و المنافسة :**

لقد حدد Porter نقطتين أساسيتين حول هذه الخاصية و هما :

الأولى : ǃǉǃ الدول المƔتلفة تتميز بإتباعها فلسفاƩ تسييرية متباينة و التي يمكǉǃ تساعد او تعيق بناء ميزة تنافسية دولية .

الثانية : ǉو وجود ترابط بين المنافسة المحلية القوية و خلق ميزة تنافسية دولية و الاستمرار فيها في ǃ صناعة .

2 - المؤشرات التنافسية لدى الدول :

يمكǉǃ تقييم تنافسية الدولة في السوق العالمية يتم بالقياس مع مؤشراƩ مقارنة مع دولة اخرى منافسة فǉǃ تقييم تنافسية القطاع او فرع النشاط الاقتصادي يتم ايضا بالمقارنة مع مؤشراƩ فرع اخر قطاع اخر او دولة اخرى و من بين المؤشراƩ المستعملة لتقييم تنافسية القطاعاƩ نذكر :

- الأرباح المحققة بانتظام في الأسواق الحرة على المدى الطويل .
- الانتاجية الكلية لعوامل الانتاج او التكاليف المتوسطة لها .
- حصة القطاع من السوق الدولية او المشروعاƩ الوطنية الكلية .
- حصة الوارداƩ الدولية للقطاع مقارنة مع قطاع اخر اقليمي او دولة اخرى .
- حصة الصادراƩ الدولية للقطاع مقارنة مع قطاع اخر اقليمي او دولة اخرى .

3- المؤشرات التنافسية للمؤسسة :

يرى Porter ǉǃ المؤسساƩ التي تستطيع الدول هي التي تتنافس و ليسƩ الدول هي التي تتنافس في الأسواق فǉǃ هذا يعني ǉǃ النموذج الماسي قدم في تحديد العوامل التي تحكم الميزة التنافسية الدولية يكون صالحا للتطبيق على مستوى المؤسساƩ او المستوى الجزئي . و بهذا فǉǃ قياس تنافسية الوحداƩ الاقتصادية سوف يكون تابعا للمؤشراƩ التالية :

- ظروف و عوامل الانتاج و مدى توفرها .
- ظروف الطلب من حيث حجمه و ديناميكيته و تغيراته و نموه .
- وضع الصناعاƩ المرتبطة و المساندة للنشاط و مدى و جودها .
- الوضع الاستراتيجي و التنافسي للمؤسسة .

و عموما يمكن تقدير مجموعة من المؤشراƩ التي تقيس تنافسية المؤسساƩ و هي :

- **مؤشرات مالية :** كالقدرة على التسديد ، الاستقلالية المالية ، المردودية ، نسبة القروض ...الخ

- **مؤشرات سوقية :** كالحصة النسبية في السوق و وفاء الزبائن و الجودة و التكاليف البيعية و التسويقية .
- **مؤشرات تكنولوجية :** و تتمثل في درجة اهتمام المؤسسات بتبني التقنيات الحديثة في الإنتاج و الإشهار و مدى عنايتها بالتجديد والإبداع والابتكار .
- **مؤشرات تنظيمية و تسييرية :** و هي المؤشرات المرتبطة بالجانب التنظيمي للعمل في المؤسسة و طبيعة اتخاذ القرارات و مدى إرساء الفكر الاستشاري التشاوري و كذا أنماط القيادة ...إلخ.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه رغم أن مفهوم التنافسية يختلف حسب مجال اهتمامها إلا أن استعمالها على نطاق واسع يجعل الحاجة ماسة إلى توفير مؤشرات تقيس و تقارن درجة التنافسية من مؤسسة لأخرى أو قطاع لآخر أو من دولة لأخرى . فهذه المؤشرات تكون وسيلة لتحقيق أهداف التنافسية المتمثلة أساسا في جلب المستهلكين و كسب ولائهم . و على ضوء ذلك تطوير كفاءاتها و قدراتها المتميزة في سبيل مواجهة التحديات المتزايدة . و هذا طبعا في العديد من المجالات كالجودة و التكلفة و الاستجابة السريعة للعملاء و غيرها من مجالات التنافس الحالية و هذا ما سوف نتطرق إليه في النقطة الموالية .

I . 2 . 3 مجالات التنافس :

يتوقف مدى نجاح المؤسسة في السوق و قدرتها على الاستمرار في المنافسة على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بمجالات التنافس التي أصبحت متعددة . فلم يعد يكفي أن تتنافس المؤسسات حول التكاليف أو الأسعار أو في الجودة و إنما يقتضي الواقع التنافسي للمؤسسات أن تفكر في طرق حديثة لتلبية حاجات عملائها و المحافظة عليهم بالرد على احتياجاتهم في الوقت المناسب و الشكل المناسب . وفي ما يلي نستعرض أهم المجالات التي يمكن أن تتنافس فيها المؤسسات و هي :

1- التنافس في الجودة :

لقد ازدادت أهمية الجودة في مجال بناء المزايا التنافسية بشكل كبير في السنوات الأخيرة و لا شك أن اهتمام الكثير من المؤسسات بجودة المنتج لا يمكن النظر إليه على أنه مجرد سلاح تنافسي فعال و إنما قد أصبح في كثير من المجالات الصناعية أمرا حتميا من أجل البقاء و الاستمرار و يتطلب التنافس بالجودة عدة مقومات تتمثل أهمها في :

1. الاعتماد على حاجات العملاء كأساس لتصميم المنتجات و كافة وظائف و أنشطة المؤسسة .
2. جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا .
3. إعتماد و تنمية ثقافة الجودة في الأداء السليم من المرة الأولى .
4. إختيار و تدريب و تحفيز القوة العاملة للنجاح في الأداء المتميز القائم على الابتكار .
5. تصميم سليم للمنتجات و تنفيذ سليم للتصميمات .

6. الاهتمام بتعزيز العلاقات مع الموردين .
7. تبني مفهوم التحسين المستمر .
8. استخدام تكنولوجيا المعلومات في تصميم النظام الانتاجي .
9. تبني فلسفة الجودة الشاملة بدلا من مراقبة الجودة .

2 - التنافس في الوقت :

لقد أصبحت الحاجة إلى السرعة في تلبية حاجات العميل أكثر إلحاحا في الوقت الحاضر نتيجة لما أصبح يعرف بأن العميل من قلة الصبر و التحمل مع مرور الزمن و يمكن بلورة أبعاد المنافسة على أساس الزمن من خلال عنصرين هما :

* تخفيض الزمن التدفقات المادية و اللامادية : و يقصد بها كل عمليات الأمداد المتعلقة بعمليات التصنيع و التسليم و التدفقات الداخلية و تدفقات المعلومات . و أحد الأساليب المستعملة لتحقيق هذا الهدف هو إتباع نظام (JAT) الذي يهدف إلى إلغاء الأوقات الميتة (العاطلة) التي لا تضيف قيمة و منع التبذير تماما .

و يرتكز هذا النظام على عدة مبادئ أهمها :

- استبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج .
- الالتزام بمستوى عالي من الجودة في كل عمليات المؤسسة .
- إتباع منهج التحسين المستمر للعمليات .
- اعتماد المهارات و الخبرات المتفوقة .
- الدقة في اختيار الموردين و ضبط مواعيد الاستلام .

إن هذا النظام يسعى لتحقيق التخفيضات التالية :

- تقليل المخزونات بمختلف أنواعها نظرا لاعتماد مدخل الجذب .
- تقليل زمن دورة التصنيع للمنتجات .
- القضاء على الوحدات المعيبة .
- تخفيض زمن دورة العميل و هي الفترة بين طلب العميل و تلبية الطلب .
- تخفيض الإجراءات البيروقراطية و زمن تبادل المعلومات .

* تخفيض زمن تطوير و تقديم منتجات جديدة إلى السوق : بالنظر من مزايا عديدة نجد أن تطوير منتجات جديدة هو أحد الأركان الأساسية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة و بهذا تلجأ الكثير من

المؤسسات على تسريع حركة التجديد و الابتكار و تقليص دورة حياة المنتوج . و يمكن للمؤسسات تقليص الوقت بتنظيم العديد من الاجراءات و هي :

- بناء المهارات المرتبطة بالبحث العلمي التطبيقي و ذلك من خلال الاستعانة بعلماء البحث و المهندسين و تنسيق بيئة العمل التي تدعم و تمهد الطريق إلى الابتكارية .
- تطوير العمليات المناسبة في اختيار المشروع و تسييرها و ذلك من خلال منظور إستراتيجي مع الأخذ بعين الاعتبار نفاذ المشروع طويلة المدة .
- تحقيق التكامل مع الأقسام و الوظائف المختلفة للمؤسسة من خلال تطوير فرق تطوير متكاملة وهذا يساهم بدورها في تصميم المنتجات بما يتوافق مع متطلبات التقنية و يخفض تكاليف التطوير و سرعة وصول المنتجات إلى الأسواق .

3 **- التنافس في التكاليف** :

تعد التكلفة من أهم العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم المؤسسات في الوقت الحاضر ، فالتكنولوجية المتطورة و توفرها أتاح للكثير من المؤسسات تحسين جودة منتجاتها كما أن شدة المنافسة تحول دون إمكانية زيادة أسعار البيع ، و هذا يجعل الميزة التنافسية للمؤسسة التي تقدم منتجات و خدمات بنفس الجودة التي تقدمها منتجات المؤسسات المنافسة و لكن بأقل تكلفة ممكنة هذا من ناحية و من ناحية أخرى ، و تجد المؤسسات أن زيادة الأرباح بنسبة معينة من خلال تخفيض التكاليف بنفس النسبة يكون أسهل بكثير من تحقيق نفس الزيادة في الأرباح من خلال زيادة المبيعات التي تحكمها عوامل المنافسة في السوق و لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها .

4 **- التنافس في التكنولوجيا** :

يشير مفهوم التكنولوجيا إلى المعلومات و الأساليب و العمليات التي يتم من خلالها تحويل المدخلات في نظام إلى المخرجات . و يبدو واضحا أن مفهوم التكنولوجيا لا يقتصر على التطور في المعدات و الآلات كما هو شائع بل يشير أيضا إلى المعرفة الفنية كجزء أساسي من التكنولوجيا و بهذا فهو يدخل ضمن نظام التعريف بالطرق المتبعة في الإنتاج و النظام المعرفي الذي تستند إليه أساليب العمل و نظام التتابع المستمر في العمل و العلاقات المتبادلة بين الأنظمة الفرعية للعمل . و يعد بناء مركز تنافسي قوي تعمل المؤسسة على إمتلاك تكنولوجيا أكثر تطورا و ذلك لكون أن التنافس حول هذه النقطة يعد أسبق من التنافس على إنتاج منتجات ذات جودة عالية أو تسليمها في آجال قياسية و هذا يعني أن التنافس الأول هو السبيل لتحقيق التنافس الثاني بل إنه لم يعد هناك مجال للحديث عن قدرة تنافسية بتكنولوجيا متقادمة . و يتجسد التنافس على التكنولوجيا من خلال الموارد المخصصة للتجديد التكنولوجي سواء بالاقتناء أو البحث أو التطوير ، و تعتبر المهارات التكنولوجية المتفوقة بمثابة موارد معنوية هامة

يتطلب محاكاتها و عليه فإن المؤسسة التي تكون دائمة المتابعة للتطورات التكنولوجية تكون في وضع متميز عن منافسيها فتحافظ على حصتها و تعززها و تنميها بالتنافسية و هي المزايا التي تحققها التنافسية التكنولوجية للمؤسسة نذكر :

- تخفيض تكاليف الإنتاج مما يسمح للمؤسسة بتخفيض أسعارها و بالتالي جذب أكبر عدد من المستهلكين و الزبائن .
- المساهمة في تحقيق الجودة للسلع و الخدمات .
- رفع درجة صعوبة دخول مؤسسات أخرى إلى القطاع (عائق دخول قوي) .
- التجديد في مختلف المجالات المرتبطة بالمنتجات و العمليات و التنظيم و التسويق ... إلخ

5 - التنافس في الأسعار :

لقد حدث تغيير جذري في دور و أهمية السعر منذ 1970 إذ تحولت المنافسة إلى حرب تجارية مكثفة و أصبح للسعر دور تنافسي إستراتيجي لا يمكن التخلي عنه . فما وجهة نظر المسيرين يستخدم السعر كأداة يمارس تأثيرا متبادلا في مثلث Raymond Corey (زبائن – مؤسسة – منافسين) كما يبينه الشكل التالي :

شكل رقم 25 : المثلث الإستراتيجي .

المصدر :جمعة هوام و آخرون ، تحقيق التنافسية في التكاليف و الأسعار ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29. 30 أكتوبر 2002 ، ص 35 .

فالمؤسسة تستطيع تحقيق مكانة تنافسية مقارنة بمنافسيها من خلال :

- مستويات الأسعار التي تستطيع منحها لمنتجاتها مما يكسبها مزايا تنافسية .
- مقدار القيمة التي يوليها المستهلكون للمنتوجات و الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة .

و بصفة عامة يمكن القول أنه كلما ارتفعت القيمة التي يعطيها العملاء لمنتوجات المؤسسة كلما ارتفع السعر الذي يمكن للمؤسسة أن تفرضه على منتجاتها . مع أن قدرة أي السعر الذي تفرضه المؤسسة

لسلعة أو خدمة ما يكون عادة أقل من القيمة التي يوليها العميل لها . و هذا الفائض المستهلك سيتقاسم بعض القيمة في إطار ما يسميه الاقتصاديون بالعوائد الاستهلاكية . و هذا ما يمثله الشكل البسيط التالي :

V
P
C

حيث : V : القيمة التي يوليها العميل لمنتجات المؤسسة .
P : السعر الذي تحدده المؤسسة لمنتج ما في في ظل ظروف تنافسية معينة .
C : تكاليف إنتاج المنتج .

و عليه يمكن القول أن بقاء المؤسسة حسب Raymon و نجاحها في مواجهة منافسيها يتوقف إلى حد كبير على العلاقة بين القيمة و السعر للتنقل من المثلث أعلاه .

من خلال ما سبق يمكن القول أن المؤسسات تتنافس في الوقت الحاضر حول خمسة مجالات أساسية و هي التكنولوجيا ، الوقت ، الجودة ، التكلفة و الأسعار . و انطلاقا من التنافس في هذه المجالات المتعددة و المتلاحقة أصبحت كثير من المؤسسات تبحث عن كيفية لبناء و تطوير كفاءاتها المتميزة في كل مجال و بشكل دائم و مستمر و حمايتها من التقليد و المحاكاة . و للحصول على التفوق أو التميز في أحد هذه المجالات أو كل المجالات – و هذا نادر الحدوث – و هو ما يسمى باكتساب الميزة أو الأفضلية التنافسية (L' avantage compétitif) و هذه الأفضلية هي المعيار الذي يميز المؤسسة عن منافسيها و للحصول عليها يجب على المؤسسة إتباع إستراتيجية معينة تمكنها من التفوق على منافسيها و تحقيق عوائد تفوق المعدل المتوسط . و من خلال هذا يتم طرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود بالمزايا التنافسية ؟
- كيف يتم تحقيقها ، و ما هي مصادرها ، و ما هي العوامل التي تؤثر على استمراريتها ؟
- ما هي الاستراتيجيات التي تسمح باكتساب هذه المزايا ؟

و هذا ما سوف يتم الإجابة عليه في المبحث الموالي .

II . المزايا التنافسية و إستراتيجيات الحصول عليها :

II . 1 المزايا التنافسية :

لقد شغل تحديد مفهوم " الميزة التنافسية " اهتمام الباحثين في مجالي الاقتصاد و إدارة الأعمال منذ بداية عقد الثمانينات من القرن العشرين ، غير أن اختلاف علماء الاقتصاد و علماء الإدارة في تعريفهم للميزة التنافسية أدى إلى عدم الاتفاق بشأن تحديد هذه المفاهيم . و قد نتج هذا الاختلاف في الحقيقة عن طبيعة اهتمام كل من الاقتصاديين و المسيرين حيث يهتم الاقتصاديون عادة بالعوامل التي تحدد القدرة التنافسية للاقتصاد القومي ككل و من ثم فإن أدوات التحليل سوف تكون على المستوى الكلي (macro)

بينما ينظر إليها المسيرون على تنافسية المؤسسة (الميزة التنافسية التى تمتلكها كل مؤسسة في صناعة معينة) و بهذا فإن أدوات التحليل سوف تكون على مستوى جزئي (Micro) .

فالميزة التنافسية للمؤسسة هي العامل الأكثر أهمية و المحدد لنجاح المؤسسة و إذا استطاعت المؤسسة الحفاظ على هذه الميزة لمدة طويلة من الزمن يمكن القول أن للمؤسسة ميزة تنافسية راسخة .

II. 1. 1. تعريف الميزة التنافسية :

و أن أول من عرف الميزة التنافسية هو M.Porter حيث استخدم هذا المصطلح لأول مرة في كتابه (Compétitive advantage) و هو يرى أن الميزة التنافسية (عبارة عن قدرة المؤسسة على تقديم سلعة أو خدمة بتكلفة أقل أو منتج متميز على نظيرها في الأسواق مع قدرة هذه المؤسسة على الاستمرار في الحفاظ على هذه الميزة)[1] .

و يعرفها د.علي السلمي بأنها (مجموعة المهارات و التكنولوجيا و الموارد و القدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها و استثمارها لتحقيق أمرين أساسيين :

1- إنتاج قيم و منافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون .

2- تأكيد حالة من التميز و الاختلاف فيما بين المنظمة و منافسيها)[1].

كما تعرف القدرة أو الميزة التنافسية للمؤسسة أنها : (القوة الدافعة أو القيمة الأساسية التي تتميز بها المؤسسة و تؤثر على سلوك العملاء في إطار تعاملهم مع المؤسسة)[2] .

و هناك من عرفها أيضا أنها : (عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها إستراتيجية معينة للتنافس)[3] .

إذن : من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الميزة التنافسية تنشأ انطلاقا من التسيير الجيد لمجموعة الأصول المالية و البشرية و التكنولوجية بهدف إنتاج قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم و تميزها عن منافسيها و هذا من خلال تقديم منتج و تكلفة أقل و تميز متفوق . بمعنى آخر يمكن النظر إلى الميزة التنافسية أنها تتكون من شقين أساسيين هما :

1– عبيد علي الحجازي . مرجع سابق ص 77 .
1– كمال عيارة ، رجاء [illegible] ، مرجع سابق ص 13 .
2– د. كمال رزيق ، فارس مسدور ص 105 .
3– نبيل مرسي خليل ، مرجع سابق . ص ص 39. 40 .

- التكلفة المنخفضة : أي قدرة المؤسسة على تصميم و تصنيع و تسويق منتج بأقل تكلفة مقارنة مع الشركات المنافسة بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر .

- تمييز المنتج : أي قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز و فريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى – خصائص خاصة للمنتج – خدمات ما بعد البيع) . و لذا يصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة القيمة و توظيف قدرات و كفاءات المؤسسة لتحقيق جوانب التميز .

غير أن السؤال المطروح هنا هو : كيف تستطيع المؤسسة أن تتبنى مزاياها التنافسية ، بمعنى آخر ما هي العوامل التي تساهم في بنائها و تعزيزها . و هذا ما سوف نتعرض له في النقطة الموالية .

II 1 .2 الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية :

إن المراجعة و التحليل للعديد من الأدبيات في مجال الميزة التنافسية لم يظهر تحديدا متفقا عليه لأسس بناء المزايا التنافسية ، حيث ما زال هذا الأمر يخضع للاجتهادات الفردية و المحاولات التي نذكر منها النماذج التالية :

* نموذج (M.Porter) : حيث يرى بأن الأسس العامة للمزايا التنافسية تتمثل أساسا في مدخلات التكلفة و تمييز المنتج ، فهذا يؤدي إلى خلق قيمة متفوقة للمنتج في نظر المستهلكين مما يعني استعداده لدفع سعر عالي و بالتالي تحقيق معدل ربحية مرتفع للمؤسسة مقارنة مع منافسيها .

* نموذج (B.Petertaf et Pandian) : و هو يعتمد على الموارد و القدرات المتميزة في الإدارة كأساس للميزة التنافسية .

* نموذج (C.Hill et G.Jones) : و يقوم هذا النموذج على أربعة عوامل أساسية لبناء المزايا التنافسية و هي : الكفاءة ، الجودة ، التجديد و الاستجابة المتفوقة للعميل . و تشكل هذه الأسس الأربعة فيما بينها إطارا متكاملا نظرا للعلاقات المتشابكة التي تربطها ، و الشكل التالي يبين هذه الأسس و علاقتها بالميزة التنافسية .

شكل رقم 26 : الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية .

الجودة المتميزة

الكفاءة المتميزة

الميزة التنافسية
التكلفة المنخفضة للتميز

رد الفعل المتميز
اتجاه حاجات
العميل

التجديد

المصدر : شارلز و جاريث جونز ، مرجع سابق ذكره

و فيما يلي شرƟ موجز لكل عامل من ǉǽǈ العوامل الأربعة :

* الكǨاƔة : ǽǏ ǷبسƱ مقياƽ للكǨاƔة يتمǭل في كمية المدƻǘ المستعملة في العملية الانتاجية لانتاǯ مƼرجاƘ محددة . و كلما ارتǨعƪ معدل الكǨاƔة في المƚسسة كلما ادƐ ǽǀ اǳى تقليل تكلǨة الǿيكل الانتاجي فيǿا . و من بين العوامل التي تروƪ من الكǨاƔة نǀكر : اقتƫاديا ƘالحجǶ الكبير Ǿ انǭار التعلǶ Ǿ النǚǶ الانتاجية الحديǭة كالتƫنيƪ المرن Ǿ نǚاǵ JAT Ǿ الاستراتيجياƘ التسويقية الواǔحة Ǿ سياساƘ البحوƭ و التǘوير المتميز Ǿ تدريƤ العاملين Ǿ فرƀ التسيير الǀاتية Ǿ الحوافز العينية ... كما تحقيƀ الكǨاƔة يقتǔي اǳتزاǵ واسƪ النǘاƀ على مستوƐ المƚسسة لتحقيƀ التعاون بين الوǛائƽ المƼتلǨة Ǽ ǔǳ عن الدور البارز الǀƽ تلعبǾ الادارة العليا في ǉǽǈ العملية .

* الجودة : ǽǏ المنتجاƘ ƖǾ الجودة ǳǿي السلƪ و الƼدماƘ التي يمكن الاعتماد عليǿا و الǭقة بǿا لانجاز الوǛائƽ المƫممة لاداǿǈا . و يعتبر تاǭير الجودة على المزايا التنافسية تاǭيرا مزدوجا Ǿ فǿي من جǿة تعد مǿوما مدعما للقيمة لدƐ المستǿلكين مما يسمƠ للمƚسسة بǨرƯ سعر عالي لمنتجاتǿا و من جǿة ǭانية تمكن المƚسسة من تƼǨيƯ تكاليǨǿا .

* التجديد : يشمل التجديد على كل تقدǵ يǘرƗ على انواƱ المنتجاƘ و عملياƘ الانتاǯ و نǚǶ الادارة و الǿياكل التنǚيمية و الاستراتيجياƘ التي تعتمدǿا الشركة Ǿ فالتجديد يمنƠ للمƚسسة قدرة متǨردة في تƼǨيƯ التكاليƽ و بالتالي فرƯ اسعار مرتǨعة مقارنة بمنافسيǿا .

* الاستجابة المتǨوقة لحاجاƘ العمǘƚ : لتحقيƀ ǽǀǿ العمل بشكل متǨوƀ يتعين على المƚسسة ان تكون قادرة على تحديد و اشباƱ حاجاƘ عمǘƚǿا . ǽǀǿ يعني ان تكون لǿا قدرة متميزة على منƠ المستǿلكين ما يريدونǾ و قتما يريدونǾ و يرتبƱ تحقيƀ ǽǀǿ الǿدƽ بشرǗين اساسيين و ǿما :

- التركيز على عمǘƚ المƚسسة و احتياجاتǿǶ و من ǭǶ لابد من : القيادة القوية و جǀƤ العمǘƚ و اشراكǿǶ في عملياƘ تǘوير المنتجاƘ الجديدة .

- اشباƱ حاجاƘ العمǘƚ و من ǭǶ لابد من : تحقيƀ الجودة و الكǨاƔة و التجديد و الاتقان وفقا لمǘالƤ العمǘƚ .

- تحقيƀ الاستجابة السريعة بالاعتماد على المزاوجة بين نǚاǵ JAT و MRP .

- متابعة العمǘƚ من ǭǶ التغǀية العكسية و Ƽدماƭ ما بعد البيƪ .

و كخلاصة لما سبق يمكن القول أن الكفاءة و الجودة و التجديد و الاستجابة للعميل عوامل مهمة في تحقيق المزايا التنافسية تشكل مع بعضها أداة مساعدة للمؤسسة على استحداث مزيدا من القيمة من خلال خفض التكاليف أو تميز منتوجاتها بالمقارنة مع منافسيها الأمر الذي يسمح لها بالتفوق عليهم .

II . 1 . 3 مصادر الميزة التنافسية :

لقد رأينا كيف يساهم كل من الكفاءة و الجودة و التجديد و الاستجابة للعملاء في بناء المزايا التنافسية. غير أنه لا يتم البناء إلا في الحقيقة أنه من خلال إمكانيات و قدرات خاصة تمتلكها المؤسسة و هذه الإمكانيات و القدرات هي ما يعرف بالمصادر الحقيقية للمزايا التنافسية و التي بدورها يمكن لأية مؤسسة أن تتوصل إلى إنشاء قيمة متفوقة فضلا عن محافظتها على مركزها التنافسي .

إن الكثير من الكتاب لا يضعون حدا فاصلا بين مصادر المزايا التنافسية و الأسس العامة التي تقوم عليها هذه المزايا لأنهم يرون أنه يمكن اعتبار كل من الكفاءة و الجودة و التجديد و الاستجابة المتفوقة مصادر مهمة في اكتساب المزايا التنافسية لأنه في الحقيقة تحقيق العوامل الأربعة السابقة يقتضي الاعتماد على ما يعرف بالكفاءات المتميزة .

يمكن تعريف الكفاءات المتميزة بأنها (قوة متفردة تميز المؤسسة فرصة إنجاز و تحقيق الكفاءة و الجودة و الاستجابة للعميل حتى يتسنى التوصل إلى إنشاء قيمة متفوقة و كذا الحصول على المزايا التنافسية)[1] .

كما تعرف أيضا بأنها (تركيبة أو مجموعة من المهارات المتفوقة و الأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطبيعة الخاصة و التكنولوجيات فائقة المستوى و الروتينات المنظمة و التي تشكل في مجملها أساسا جيدا و قاعدة لتمكين المنظمة على التنافس و تحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال نشاط معين)[2].

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن الكفاءات المتميزة هي نتيجة لامتلاك المؤسسة لنوعين من الإمكانيات و هما ما يجعلها تكون قادرة على تمييز و تخفيض تكاليف منتوجاتها مقارنة بمنافسيها و عليه فإنه يمكن القول أن الكفاءات المميزة تنشأ من مصدرين أساسيين و هما الموارد و القدرات[3] . و يجب أن يتسمان بالخصوصية و التفرد عن المنافسين .

II . 1 . 3 . 1 الموارد :

يشمل مفهوم الموارد على كل الأصول و الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة و يمكن تقسيم هذه الموارد (المالية ، الطبيعية ، البشرية ، التقنية ، التنظيمية ، المعلوماتية) إلى موارد مادية تتمثل في الأصول الملموسة من آلات و معدات و تجهيزات ... و موارد معنوية متمثلة في المهارات و خبرات الأفراد ،

1– تشارلز ، جاريث جونز ، مرجع سابق ، ص 211 .
2– نبيل مرسي خليل ، مرجع سابق ، ص ص 33 . 34 .
3- تشارلز ، جاريث جونز ، مرجع سابق ، ص ص 211 . 212 .

براǀǈƘ ƟǀƄƢƢǀƿƟ Ü ƜǀƾƢƬƢƦ العǈƘقاƘ و سمعة المƚسسة ... و تعمل ǎƸǐƲ الموارد على تǈيئة الǀƤرو لنشاƨ الكڤǀǈة المتميƨة كلما كانƘ متڤردة و ƘǀƝ قيمة عالية .

II. 1. 3. 2 القدرات (الكǀǈاƅات المƮورية) :

تعد القدراƘ المƮدر الثاني لنشاƨ الكڤǀǈة المتميƨة لدƽ المƚسسة و ǎǀ عبارة عƲ مǈارة المƚسسة في تنسيƼ مواردǋا و وضعǈا قيد اǙستƪداǍ اǙنتاجي Ü وǋƿƿ المǈاراƘ تكمƲ في اǙنƲمة المعتادة للمƚسسة على ƮعيدƘ اتƪاƿ القراراƘ و إدارة عملياتǈا الداƪلية مƲ اجل تحقيƼ اǋداƩ المحددة . و يمكƲ القول اƲǀ قدراƘ المƚسسة تعد نتاجا لǈيكلǈا التنƲيمي و انƲمة الرقابة الƪاƮة بǈا .

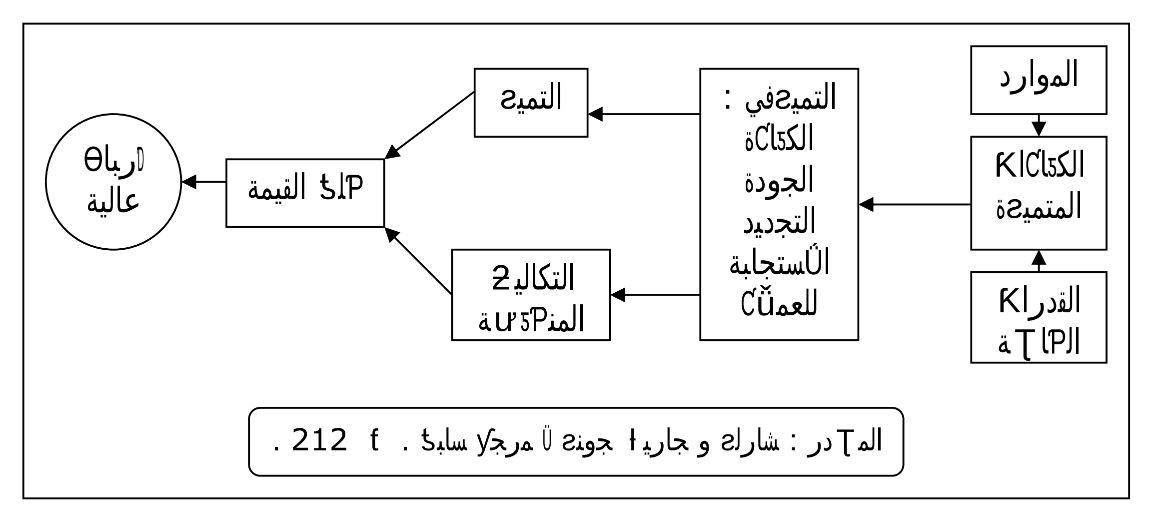
و الجديد بالƿكر اƲǀ اجل القدراƘ يƮعƜ تقليدǋا و محاكاتǈا مƲ قبل المƚسساƘ المنافسة نƲرا Ǚرتباطǈا باǙفراد اƿǀǈƲ يعملوƲ داƪل المƚسسة و كƿǋ بالقيƍ الثقافية و السلوكية . ǎǋ مƲ جǈة و مƲ جǈة ƛانية نشير إلى ƲƢ امتǎǀƘكǈا لقدراƘ مǈƢئمة Ǚستƪداǋ و إدارة تلك الموارد المتميƨة تمكƲ المƚسسة لموارد متڤردة ƘǀƝ قيمة عالية دوƲ إمتǈƢكǈا لقدراƘ مǈƢئمة Ǚستƪداǋ و إدارة تلك الموارد بڤاعلية يجعلǈا تƮƤƬ في إنشاƅ و ترسيƮ المƨايا التنافسية . مما يعني اƲǀ القدراƘ المتميƨة تعد مƮدرا ǋاما في إنشاƅ المƨايا التنافسية .

و مما تقدƍ نƪلƫ إلى اƲǀ الميƨة التنافسية تستمد جƿوǋǈا مƲ الكڤǀǈاƘ المتميƨة التي تمتلكǈا المƚسسة Ü و تتƮǀƬ ǎƸǐƲ الكڤǀǈة المتميƨة و جود نوعيƲ مƲ المƮادر و ǋما :

- موارد متڤردة ƘǀƝ قيمة عالية باƙضافة إلى القدراƘ و المǈاراƘ الڤردية الضرورية لتسيير ǎƸǐƲ الموارد .
- قدرة متڤردة على إدارة الموارد العامة .

و يوƮƥ الشكل التالي جƿور المƨايا التنافسية .

شكل رقƍ 27 : جƿور الميƨة التنافسية .



المƮدر : شارلƨ و جاريƚ جونƨ Ü مرجƜ سابƼ . ƫ 212 .

II . 1 . 4 إستمرارية المزايا التنافسية :

يمكن أن تتعرض المؤسسات في الأجل الطويل إلى فقدان مزاياها التنافسية و هذا نتيجة لاستنزاف الموارد و القدرات المحققة لهذه المزايا أو نتيجة لتقليدها من قبل المنافسين ، و مهما تكن الأسباب فإن هذا يؤدي إلى فشل المؤسسات و تدهور مركزها التنافسي كما حدث مع شركتي ABM و Génerale Motors و التي كان يضرب بهما المثل في التفوق الإداري في السابق .

و عليه فإن السؤال المطروح هو : لماذا تفقد المؤسسات الناجحة مزايا التنافسية و كيف تستطيع تجنب الفشل التنافسي و تعمل على ترسيخ مزاياها التنافسية .

في الحقيقة هناك ثلاثة أسباب رئيسية تعيق معظم المؤسسات في المحافظة على مزاياها التنافسية هذه و هي :

<u>أولا : القصور الذاتي</u> : و يقصد به عدم القدرة على التكيف مع الأحوال و الظروف المحيطية المتغيرة نتيجة لصعوبة تغيير القدرات أو الكفاءات المحورية التي تتمثل أساسا في الأساليب التي تتخذ بها المؤسسة قراراتها و تسير بها عملياتها ، كما أن تغير القدرات يعني تغيير الإستراتيجية و الهياكل توزيع السلطة و النفوذ ، و إن هذا التغير سوف ينتج عنه مقاومة مما يؤدي إلى نشوب صراع و أزمة داخل المؤسسة و في هذه الحالة تكون المؤسسة أمام ما يسمى بالقصور الذاتي .

<u>ثانيا : الالتزامات الإستراتيجية السابقة</u> : تعتبر الالتزامات السابقة الناتجة عن اختيار إستراتيجي في مجال معين محددا أساسيا لتجاوب المؤسسة مع تغيرات المحيط و ذلك نتيجة لقيام المؤسسة باستثمارات ضخمة في المجال مما يحتم عليها البقاء و الاستمرار فيه رغم تعرضه للانكماش و التدهور مما يسبب لها قصورا تنافسيا سواء في الموارد أو في القدرات .

<u>ثالثا : التناقض الظاهري</u> : و يقصد به تحقيق المؤسسة لنجاح كبير في بداية نشاطها مما يجعلها تعتقد أن إتباع نفس الإستراتيجية هو الطريقة الصحيحة لضمان النجاح المستمر و نتيجة لذلك تصبح المؤسسة متعمقة في الذات و التوجيهات الداخلية مما يؤدي إلى فقدانها لرؤية حقائق السوق و المتطلبات الأساسية لتحقيق المزايا التنافسية مما يؤدي إلى الفشل .

و عليه فإن تجنب الفشل التنافسي يقتضي على المؤسسات تحاشي الأسباب الثلاثة السابقة و التغلب عليها و ذلك بالمحافظة على كفاءاتها المتميزة و العمل على تطويرها و فيما يلي نستعرض أهم العوامل التي تعمل على ترسيخ المزايا التنافسية .

<u>* التركيز على أسس البناء للمزايا التنافسية :</u>

يعتمد بناء المزايا التنافسية على التركيز على أربعة أركان عامة وهي الكفاءة و الجودة و التجديد و الاستجابة المتفوقة للعميل و هذا يقتضي بدوره التركيز على تطوير الكفاءات المتميزة مما يجعلها متقدمة

دائما على منافسيها . و تجدر الإشارة هنا أن العامل الحاسم هنا هو الزمن ، فكلما طال الزمن اللازم يستغرقه المنافسون في تقليد الكفاءات المتميزة كلما كانت فرصة المؤسسة في بناء مركز قوي في السوق . هذا من جهة و من جهة ثانية تعتبر عوائق التقليد محددا هاما لسرعة تحقيق المحاكاة . فكلما كانت درجة صعوبة التقليد مرتفعة كلما ترسخت المزايا التنافسية .

و عموما يمكن القول أن الموارد هي أساس للتقليد و المحاكاة عكس الكفاءات المحورية و القدرات التي يصعب تقليدها ومحاكاتها .

*** الاستمرار المنظم لعمليتي التحسين و التعلم :**

إن السمة الثابتة في المحيط هي التغير المستمر كما تعتبر البيئة الصناعية من البيئات الديناميكية و السريعة التغيير ، فالمؤسسات التي تستحوذ على مزايا تنافسية سرعان ما تجد نفسها مع مرور الوقت محاصرة بتجديدات المنافسين و عليه فإن التحسين في الأركان الأربعة العامة بصفة مستمرة يعد السبيل السليم للإبقاء على المزايا التنافسية ، و لكي يتحقق ذلك فإنه لا بد من الاهتمام بالتعلم داخل المؤسسة و السعي المستمر لإيجاد الطرق التي تقوم بعملية رفع مستمر للقيمة الخاصة بالكفاءات المتميزة و إنشاء كفاءات أخرى .

*** تبني الأداء الصناعي المتميز والاعتماد على معيار أداء الشركات الأخرى (Benchmarking) :**

يعتبر تبني الأداء المتميز أفضل الطرق لتحسين الكفاءات المتميزة التي تدعم الأسس العامة لبناء المزايا التنافسية . هذا فضلا عن وجوب تقييم أداء المؤسسات الأخرى أو ما يعرف بالـ Benchmarking حيث يعرف هذا الأخير بأنه تلك العملية التي تتم من خلالها مقارنة أداء المؤسسة بما ينتجه بعض منافسيها الأقوياء على مستوى العالم . و تعمل هذه الطريقة على مساعدة قيادة المؤسسة نحو التحسين و التطوير السريع للعمل من خلال :

- تحديد و قياس الفجوة بين أداء المؤسسة و منافسيها .
- الفهم و الإدراك لأسباب تفوق الأداء الحالي و كيفية تجنبه .
- اختيار أفضل الطرق الخارجية و التوقع لمستقبل المؤسسة بعد التغيير.

و كخلاصة لما سبق يمكن القول أن استمرارية المزايا التنافسية يعتمد بشكل كبير على مدى قدرة بقاء الكفاءات المتميزة للمؤسسة متفردة عن منافسيها مما يكسبها تفوقا و لمدى طويل من الزمن في مجال الكفاءة و الجودة و التجديد و الاستجابة ، و هذا يتوقف بدورها في الحقيقة على التوجه العميق للمؤسسة نحو التعلم و التحسين المستمر لأدائها من جهة و مقارنته باستمرار بأداء المؤسسات المنافسة من جهة

غير أن هذا لا يمنع التحول الكبير نحو تعزيز القدرات و بناء المزايا التنافسية يكون مشروطا بتبني المؤسسة لخيار إستراتيجي ملائم حتى تتمكن من تحقيق أهدافها بأعلى قدر من الكفاءة و الفاعلية .

2. II الإستراتيجيات العامة لإكتساب المزايا التنافسية :

إن الحصول على المزايا التنافسية يقتضي من المؤسسات إعتماد إستراتيجيات تشتمل على أنشطة متميزة تسمح بتحقيق الكفاءة و الجودة و التجديد و الإستجابة المتفوقة للعملاء و تكون أيضا قادرة على دعم مواردها و قدراتها و بناء كفاءاتها و تطويرها و ذلك حتى يتدعم المركز التنافسي للمؤسسة على المدى الطويل . و عليه فإن إرساء و دعم نقاط القوة و الكفاءات المتميزة للمؤسسة لتحقيق مزايا تنافسية يقوم على الإختيار الدقيق للإستراتيجية التنافسية و يمكن تعريف الإستراتيجية التنافسية بأنها (خطة عمل ينتهجها المسيرون الإستراتيجيون لإستغلال موارد المؤسسة و كفاءاتها المتميزة حتى تكتسب مزايا تنافسية في السوق أو في الصناعة)[1] .

و في هذا الإطار قدم Porter ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التنافسية تطلق عليها الإستراتيجيات التنافسية العامة و هي :

- إستراتيجية الريادة في التكلفة .
- إستراتيجية التميز .
- إستراتيجية التركيز .

إستراتيجية ريادة التكلفة	إستراتيجية التميز
إستراتيجية التركيز	

و يمكن للمؤسسة أن تختار بين هذه الإستراتيجيات الثلاثة من أجل التكيف مع القوة التنافسية و يعطي الشكل التالي الإستراتيجيات الثلاثة العامة للتنافس في أي مجال صناعي أو خدمي .

شكل رقم 28 : الإستراتيجات العامة للتنافس .

الميزة التنافسية

تكلفة أقل	التميز المنتج

النطاق الإستراتيجي

نطاق واسع
نطاق ضيق

1– شارلز و جاريث جونز ، مرجع سبق ذكره . ص ص 305 . 306 .

Source : Jean – luc Anégele .O.P cit . p 135.

	ريادة التكلفة	التمييز	التركيز
المنتج	منخفض (أساسا بالتكلفة)	عالي (أساسا بالتفرد)	من منخفض إلى عالي (بالسعر أو التفرد)
تجزئة السوق	منخفض (السوق كبير)	عالي (قطاعات سوقية كبيرة)	منخفض (قطاع أو قطاعات قليلة)
الكفاءة المتميزة	إدارة التصنيع و المواد .	البحوث و التطوير و المبيعات و التسويق .	أي النوع من الكفاءات المتميزة .

تترتب كل إستراتجية من هذه الإستراتجيات الثلاث على تبني المؤسسة لخيارات مناسبة تتعلق بالمنتج و السوق و الكفاءات المتميزة و يتضمن الجدول رقم 6 تلخيصا للخيارات المناسبة لكل إستراتيجية من الإستراتجيات السابقة .

جدول رقم 6 : خيارات المنتج السوق الكفاءة المتمزة و إستراتيجيات التنافس العامة .

II . 2. 1 إستراتيجية الريادة في التكلفة :

تعد هذه الإستراتجية من أكثر الإستراتجيات إعتمادا في أغلب المؤسسات الصناعية في العالم و خاصة في عقد السبعينات إثر ظهور منحنيات الخبرة و لا تزال لحد اليوم هذه الإستراتجيات تتصدر مكانة مهمة من الخيارات المتاحة للمؤسسة من أجل تحقيق مزايا تنافسية في تخفيض التكاليف .

المصدر : شارلز و جاريث جونز ، مرجع سابق . ص 309 .

تعرف إستراتجية الريادة في التكلفة بأنها (قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتوجات او الخدمات المقدمة للعميل)[1] .

كما تعرف أيضا بأنها (تلك الاستراتجية التي تهدف إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين من خلال الاعتماد على مجموعة من السياسات الوظيفية الهادفة)[2] .

من خلال التعريفين السابقين يتضح أن إستراتجية الريادة في التكاليف هي خطة عمل تهدف إلى إحراز التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف المتعلقة بمنتوج أو خدمة معينة دون التأثير على تمييز المنتج و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب المساعدة على تحسين الكفاءة و تخفيض التكلفة و يترتب على إعتماد هذه الاستراتيجية عدة مزايا هي :

- القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح .
- القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الشديدة .
- تحقيق مركز تنافسي أفضل و عائد أعلى للاستثمار .
- إرتفاع القدرة التفاوضية للمؤسسة مع الموردين .

إن تبني المؤسسة لاستراتيجية الريادة في التكلفة يجعلها تتجه أكثر نحو إختيار مستوى منخفض من التمييز لكونه مكلف بالنسبة لها . كما أنها تتجاهل مستوى شرائح السوق المختلفة و بذلك فهي تستهدف المستهلك العادي . وهذا ما يؤدي بالضرورة إلى تطوير كفاءاتها المتميزة فهي تهدف إلى رفع معدل الكفاءة مقارنة بالمنافسين و خاصة في مجال التصنيع و إدارة المواد . و من أجل تحقيق هذا الهدف تعتمد المؤسسة على مجموعة من الأساليب و هي :

- الانتاج على مستوى واسع بما يحقق إقتصاديات الحجم .
- الاستفادة من آثار التعلم حيث تشكل كل من إقتصاديات الحجم و آثار التعلم أساس أثر الخبرة .
- تطوير مهارات مرتبطة بعملية التصنيع المرن .
- تبني أنظمة تكاليفية متقدمة كنظام ABC[1] و نظام التكلفة المستهدفة (target costing)[2] .

إن إستراتجية ريادة التكاليف تواجه عدة محددات تتمثل أساسا في : إمكانية إيجاد طرق ووسائل إنتاج المنتجات بتكاليف أقل من قبل المنافسين و هذا يؤدي إلى خروج المؤسسة من السوق هذا فضلا عن إهمال احتياجات المستهلكين مما يعمل على فقدان عدد من العملاء بمرور الوقت .

1- E.Collignon et M.Wissler . Qualité et compétivité des enterpises .Edition Economica , 2eme Edition .Paris 1988 p60.

2– فلاح حسن عداي الحسيني ، مرجع سابق . ص . 183 .

1- سنتطرق لهذه النقطة بالتفصيل في مبحث لاحق .

2– التكلفة المستهدفة : هي طريقة يابانية الأصل تقوم على التحديد المسبق لتكلفة المنتوج و تسعى لتحقيقها من خلال المتغير الوحيد الذي يمكن التحكم فيه بعد ما تم تحديد كل من السعر و الربح من طرف السوق .

II . 2 .2 إستراتيجية التمييز :

و هي الاستراتجية التنافسية الثانية التي تتبعها المؤسسات في مجال تحقيق تفرد المنتوجات و الخدمات التي تقدمها في السوق و يمكن أن تأخذ إستراتجية التمييز عدة أشكال منها : التميز في الجودة ، التقنية ، خدمة الزبائن ، شبكة التوزيع ، و خدمات ما بعد البيع ، كما أن تتبنى المؤسسة لهذه الاستراتجية لا يعني أنها تتجاهل عنصر التكاليف ، و إنما هذه تمثل الأخيرة هدفا أساسيا تسعى نحوه .

إن تمييز المنتج يجعل العميل يدرك أن السلعة أو الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة لها قيمة عالية مقارنة بتلك التي تقدمها المؤسسات التي تميز منتوجاتها بخاصية سمة الجودة ، و هذا ما يجعله مهيئا لدفع سعر عالي يمكن المؤسسة من تحقيق أرباح عالية .

و يترتب عن تبني هذه الاستراتجية عدة مزايا هي :

* تعزيز إخلاص و ولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة .
* توفير عوائق دخول قوية في وجه المؤسسات الساعية للدخول في نفس المجال .
* القدرة على فرض سعر عالي إستثنائي على المنتوجات المتميزة .

و يمكن القول أن المؤسسة التي تتبنى هذه الاستراتيجية تتجه بدرجة عالية نحو تمييز المنتج بخاصية فريدة جامعة و هي الجودة و التجديد و الاستجابة للعملاء ، كما أن هذا الخيار يكون موجها نحو تقسيم السوق إلى شرائح كثيرة ، و أما ما يخص تطوير كفاءاتها المتميزة فهي تركز أساسا على وظائف البحوث و التطوير و التسويق .

أما المخاطر التي يمكن أن تكتنف إستراتجية التمييز هي :

- عجز المؤسسة في المدى الطويل على الاحتفاظ بتمييز منتوجاتها في أعين العملاء .
- خسارة بعض المستهلكين بسبب إرتفاع أسعار المنتجات المقدمة إليهم .
- كثرة المنافسين و محاولة التقليد مما يقلل من قدرة الزبائن على إدراك جانب التمييز في المنتوجات المقدمة إليهم .

غير أن التقنيات التي ظهرت على أساليب الإنتاج أدت إلى تراجع درجة و ضرورة الاختيار بين ريادة التكلفة و التميز ، إذ أنه أصبح بإمكان المؤسسات أن تزاوج بين الاستراتجيتين معا نظرا لما توفره مزايا التقنيات المرنة في المجالين .

II .2 .3 إستراتيجية التركيز :

و هي ثالث إستراتجية تنافسية عامة ، و تختلف هذه الاستراتجية بشكل رئيسي عن سابقتيها لأنها تخدم احتياجات شريحة محددة من المستهلكين يمكن تحديدها على أساس جغرافي أو حسب نوع العميل

ǃو ƱƜ الأنتاǅ Ü و يمكǆ تعريƓ ǽƿǿ الأستراتجية ǃǈǄƹ (ǁƜتيار شريحة مǆ المستǊǂǄǀيǆ سواǇ كانوا ǃفراد ǃو مƾسساƺ حيƮ يتǃ التركيƨ عمليا للوفاǇ بƜحتياجاتǊǃ ǃكƛر مǆ غيرǽǃ مǆ الƨبائǆ)[1] .

و ǅستراتجية التركيƨ يعداǆ ǈما :

* التركيƨ على تƜفيƯ التكلفة ǚلى ǃدنى حد ممكǆ ǃو تقديǃ منتƱ ǃو جودة عالية قياسا ǚلى المنافسيǆ و ǽǿا مǆ ǃجل التميƨ في السوƼ .

* التركيƨ على مجموعة ǃو شريحة محددة مǆ الƨبائǆ لǊǃ ǚحتياجاƺ مƜتلفة عǆ الأƜريǆ و يرغبوǆ في منتوƱ ǃو Ɯدمة مميƨة .

ǚǆ المƾسسة التي تتبنى ǽǿǽ الأستراتجية يمكǆ ǃǆ تحقƼ عدة مƨايا ǃǿمǊا :

- رƹ القدرة التفاوƮية للمƾسسة بالنسبة للمشتريǆ نظرا لتوفيرǽا منتوƱ Ü توفرǽا المƾسساƺ الأƜرƵ .

- القدرة على رƹ وǅƾ العمǇ و تقليƪ التǊديد الناتƱ عǆ المنتوجاƺ البديلة .

فالمƾسسة التي تتبنى ǽǿǽ الأستراتيجية ǚǊǈ Ü يمكǆ ǃǆ تحقƼ مستوƵ عالي مǆ التميƨ في حالة التركيƨ على ǚستراتجية التميƨ ǃو تميƨ منƜفƯ في حالة التركيƨ على ǚستراتجية الريادة في التكلفة . كما ǃǆ المƾسسة تƜتار شريحة معينة تدƜل مǆ ƜǇǈǃ مجال المنافسة بدǅ مǆ تغƱية كل شرائƎ السوƼ كما يجعل رائد التكلفة ǃو تنشƯ في عدد كبير مǆ الشرائƎ كما يجعل المنتƱ ǃǿǈǃ يتوسƹ في التميƨ Ü ǃما ما يتعلƼ بتƱوير الكفاǇاƺ المتميƨة فالمƾسسة في ǽǿǽ الحالة تركƨ على مجال التƿنيƹ و الأستجابة للعمǅǇ ǃما عǆ التحدياƺ التي يمكǆ ǃǆ تواجǊ المƾسسة التي تتبنى ǽǿǽ الأستراتجية فǊي تتمƛل ǃساسا في :

- ǚحتمال ƜفاǇ شريحة المƾسسة المتبنية للتركيƨ بسبƹ التغيراƺ في التقنية او التغيراƺ التي تƱرǃ على ǃǄǀواƼ المستǊǂǄǀيǆ و العمǅǇ .

- ǚمكانية دƜول المƾسساƺ التي تتبنى ǚستراتجية التميƨ مجال المنافسة مما يفقدǽا مركǽƨا التنافسي .

- فقداǆ المƾسساƺ التي تتبنى ǚستراتجياƺ التركيƨ لمƨايا الحجǃ الكبير نظرا لمحدودية الشرائƎ التي تنتƱ ǊǄ مما يكسƹ الموردي ǆو ƮعاǃوƵ على حساƹ المسيريǆ .

مما سبƼ ǽكرǽ يمكǆ القول ǃǆ ǁƜتيار المƾسسة ǅستراتجية معينة مǆ بيǆ الأستراتجياƺ التنافسية العامة الƛǅƛة لـ M.Porter يعكƩ ǚلمامǊ المسيريǆ على مستوƵ القمة بتحقيƼ مƨايا تنافسية متفوقة تسمƎ لǊǃ بالتميƨ على منافسيǊǃ Ü فƮǅ عǆ رغبتǊǃ الجادة في تƱوير كفاǇاتǊǃ المتميƨة بشقيǊا الموارد و القدراƺ Ü غير ǃǆ الأƜتيار الناجƎ لأستراتجية معينة يتƱلƹ في البداية دراسة محكمة و دقيقة للبيئتيǆ الداƜلية و الƜارجية للمƾسسة و Ü سيما تلƿ العوامل المتعلقة بالبيئة الداƜلية و المتمƛلة ǃساسا في الǊيكل التنظيمي

[1] – فǅƘ عداƿ حسيǆ Ü مرجƹ سابƼ . ƭ 184 .

و توجيهات المسيرين و كفاءة العمليات ، و قدرات العاملين ، أو بمعنى آخر نقول أن مدى نجاح الإطارات و القرارات الاستراتيجية يعتمد إلى حد كبير على فاعلية نظام المعلومات داخل المؤسسة ، هذا النظام الذي يمثل القاعدة الأساسية لأغلب القرارات الإدارية .

و تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير الاستراتيجية ذات وزن كبير في هذا المجال و خاصة في ظل الظروف الحالية و المتسمة بحدة المنافسة و تزايد و تيرة العولمة و الشمولية . فربط النظام المحاسبي بالتفكير الاستراتجي يفرض وجود علاقة مزدوجة بين محاسبة التسيير و الاستراتجية :

فمن جهة : تعمل المحاسبة التسييرية بتوجيه الإطارات الاستراتجية لكون محاسبة التسيير تزود الإدارة بالمعلومات المتعلقة بمختلف تكاليف المنتوجات و مختلف الأنشطة .

و من جهة ثانية : يسمح نظام حساب التكاليف في المؤسسة بتشخيص واقع المنتوجات مما يعمل على ترشيد القرارات و لا سيما تلك المتعلقة بسياسات التسعير ، الإنتاج ، التخلي عن المنتوج أو الاستمرار فيه و غيرها من القرارات الحساسة في ظل البيئة الراهنة .

و عليه نخلص إلى القول أن المعلومات التكاليفية التي توفرها الأنظمة الحديثة لمحاسبة التسيير تساهم لحد بعيد في توجيه الإطارات الاستراتيجية للمؤسسة بما يساعدها على تحقيق مزايا تنافسية تكسبها التفوق الدائم المستمر ، غير أن السؤال المطروح هو : كيف يستطيع نظام ABC باعتباره نظاما متقدما لحساب التكاليف أن يساعد المؤسسة على تحقيق التمييز التنافسي في السوق أو بمعنى آخر ما هو دوره كأداة تسييرية إستراتجية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة ؟ هذا ما سنحاول الإجابة عليه في المبحث الموالي .

III . مساهمة نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة :

لقد فرض المحيط الصناعي الجديد بمتغيراته المختلفة و تطوراته المتسارعة إعادة بناء قواعد اللعبة التنافسية ، حيث حول إهتمام المؤسسات نحو أربعة إعتبارات أساسية تمثل المستلزمات و هي :

- التكلفة المنخفضة .
- الجودة الفائقة .
- التجديد المستمر .
- الاستجابة السريعة .

و بناءا على هذا فقد رأى الكثير من الباحثين و المسيرين أن إعتماد المؤسسة لنظام ABC يمكنها من تحقيق مركز تنافسي قوي من خلال النقاط التالية :

- تحليل أنشطة سلسلة القيمة و بناء المزايا التنافسية .
- التمثيل الأفقي للمؤسسة .
- الإضافات العامة لنظام ABC .

III . 1 تحليل أنشطة سلسلة القيمة و بناء المزايا التنافسية :

لقد ارتبط نموذج ABC ارتباطا وثيقا بسلسلة القيمة التي قدمها M.Porter في كتابه المعنون "الميزة التنافسية" و إذا تأملنا جيدا فكرة سلسلة القيمة فإنه يمكننا من خلال الفكرة ينبغي أن إمكانية فحص مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال النظر إلى وحدة نشاط معينة فإنها مكان لأنشطة القيمة للعميل .
تطرقنا في الفصل السابق لسلسلة القيمة و رأينا أن طريقة ABC تسمح بتقديم المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتناسقة مع بعضها و بهذا المعنى فهي توافق تماما النظرة التطورية التي قدمها Porter بشأن المؤسسة حيث يرى أن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الإستراتيجية سيكون أسلوبا هاما لفهم سلوك التكاليف و إدراك المصادر الموجودة و المحتملة لتحقيق الميزة التنافسية (سواء في مجال تخفيض التكاليف أو تحقيق التميز في الجودة او إرضاء العملاء) و ذلك من خلال ما سماه بالأنشطة الأولية و الأنشطة الداعمة و في هذا الصدد يقول في كتابه L'avantage concurrentiel des nations : (إن الميزة التنافسية تأتي من مجموعة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة كالتصميم و الإنتاج و التسويق و التوزيع و دعم منتجاتها ، حيث أن كل نشاط تقوم به يعمل على تحسين وضعيتها التنافسية من خلال جزء من التكاليف أو إنشاء قاعدة تمييزية)[1] . و عليه فإن بناء ميزة تنافسية مستمرة يقتضي في البداية تحليل سلسلة القيمة للمؤسسة و المتكاملة في تدفقات الأنشطة المترابطة و هذا ما يسمح بتعريف مصادر الميزة التنافسية هذه تعتمد على أن إسهام نظام ABC في تحليل التكاليف سيكون أداة فعالة في التسيير الاستراتيجي لمحاولة إعطاء التكلفة و ذلك من خلال :

- تسيير الأنشطة المشكلة لسلسلة القيمة بطريقة متميزة أو ما يعرف بأسلوب التسيير بواسطة الأنشطة (ABM) .
- تعريف مسببات حدوث تكاليف هذه الأنشطة بما يسمح بتفسير تغيرات هذه الأنشطة .

و من أجل فهم أعمق لدور نظام ABC في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة سنتعرض للجوانب التالية :

أولا: دور نظام ABC في تحسين تسيير المؤسسة :

طالما ينظر إلى المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المتناسقة و المترابطة فيما بينها فإن العملية التسييرية سوف تكون منصبة عليها ، إذ تعمد الكثير من المؤسسات التي تسعى لتحسين مركزها التنافسي إلى اعتماد فلسفة التحسين الدائم لمنتوجاتها و عملياتها و هذا ما يتطلب مفهوما واسعا لإرضاء العملاء و الرد على احتياجاتهم ، هذا من جهة و من جهة ثانية فإن التحسين الدائم للعمليات يتطلب بحثا مستمرا على الأنشطة ذات القيمة المنعدمة أو الضئيلة في نظر العملاء و العمل على إزالتها أو تحسينها ، و هذا

[1]- M.Porter .L’avantage concurentiel des nations. OP .cit. p 8.

فإن تحسين أداء المؤسسة سوف يرتكز على أفضل تسيير للثنائية (قيمة – تكلفة) و هذا بوضع القيمة المنتجة و التكاليف المستهلكة في علاقة واضحة . غير أن هذا يستلزم من المسيرين إلماما كافيا بمختلف المعلومات حول الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة و هذا ما يوفره نظام ABC كنظام مدمج للمعلومات – معلومات مالية و غير مالية – يتم استخدامها في تسيير الأنشطة و هو ما يسمى بمدخل التسيير بواسطة الأنشطة (ABM) الذي يركز على بعدين و هما :

- تحسين الموقف التنافسي و تخصيص أفضل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة التي تعطي لها ميزة تنافسية .

- تطبيق الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق قيمة مضافة في نظر الزبون .

و عليه فإنه يمكن القول أن نظام ABM سيكون له دور فعال في تحسين أداء و فعالية التسيير المختلفة في المؤسسة بما يعمل على تحسين تنظيم الأنشطة و تسيير الثنائية (تكلفة – قيمة) .

ثانيا: دور نظام ABC في تخفيض التكاليف :

نظرا لكون النظام ABC يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة و التكاليف و مسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف و هذا بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها و من ثم القدرة على التحكم فيها .

و حسب E.Cauvin فإن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة و من ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر العميل بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة و يمكن تخفيض التكاليف وفقا لنظام ABC باتباع الطرق التالية :

- تقليص الوقت و الجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة : فمثلا يمكن تقليص الوقت و الجهد اللازم لنشاط تهيئة الآلات و استعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال .

- إلغاء الأنشطة غير الضرورية : حيث يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض حيث يمكن تحليل الأنشطة من أجل تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات و بالتالي يتم إلغاؤها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة .

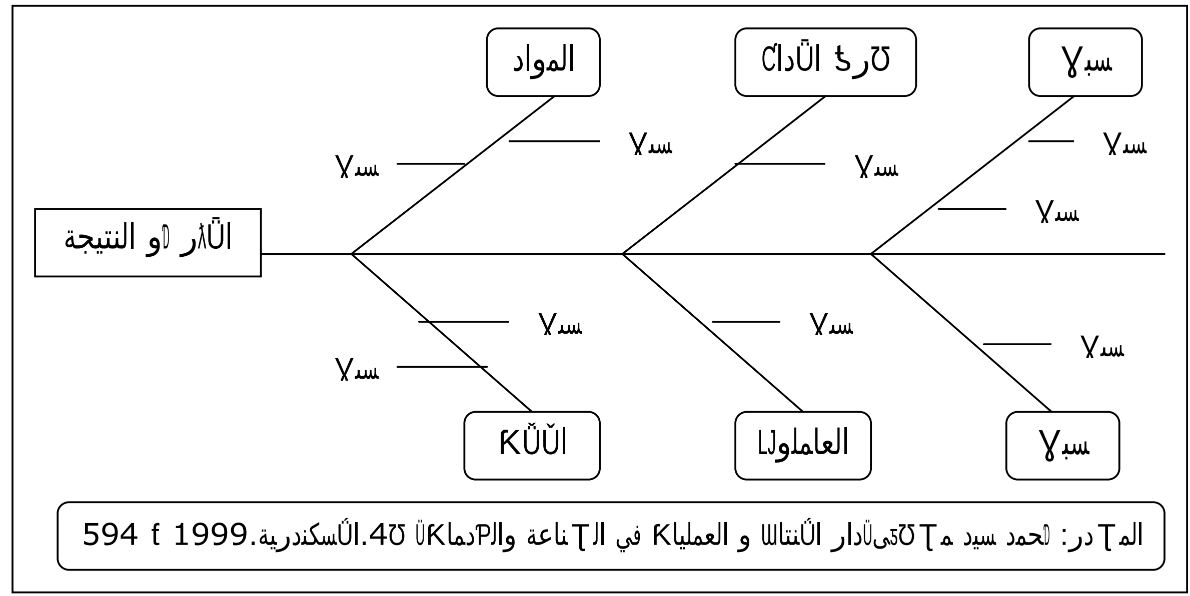
- انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة و التي يمكن أن تؤدي نفس الغرض و بأقل تكلفة .

ثالثا: دور نظام ABC في تحسين الجودة :

يتوجب على المؤسسات التي ترغب في تحقيق مستوى عالي من الجودة أن تكامل بين عدة أساليب و نظم تسييرية متقدمة ، و لعل من أهم هذه الأساليب هو تسيير الجودة الشاملة و نظام ABC ، حيث يمكن اعتبار هذا الأخير الأرضية التمهيدية لتبني مفهوم TQM في المؤسسة و الذي يعد بمثابة فلسفة تسييرية ترتكز على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة مؤكدة بذلك وجوب توجيه كل عمليات المؤسسة نحو هذا الهدف و بتكامل كل من نظام ABC و نظام تسيير جودة الشاملة يتم التنسيق و التعاون بين مختلف الوظائف و الأنشطة التي تكون سلسلة القيمة . إذ يمكن لنظام ABC تقديم من المعلومات غير المالية التي يوفرها و المتعلقة بمسببات مختلف التكاليف الخاصة بالأنشطة الوقائية و الأنشطة المسببة لقصور الجودة (كتكاليف الرقابة و التوقعات) أن يحدد العيوب التي يمكن تكتنف المنتج و الذي غالبا ما يكون مصدرها الأساسي النظام العملية الإنتاجية ، مما يمكن من تحديد العيوب و متابعتها عند مصدرها و التحكم فيها بتصحيح الأخطاء أو القضاء على أسبابها .

كما أن إدارة المؤسسة لمختلف عملياتها من خلال التوجه نحو التمثيل الأفقي بدل الهيكلة العمودية سوف يتيح مجالا ملائما لقياس أداء كل عملية كما يتيح تحليلا جيدا لعلاقات السبب - النتيجة في مجال تحسين الجودة وحل المشكلات ومن هذا المنطلق ما سماه العالم الياباني(Ishikawa –1984) بمخطط السبب - النتيجة أو تحليل عظمة السمكة في مجال الجودة وقد سميت بهذا الاسم بسبب شكلها الذي يشبه هيكلا عظميا لسمكة توضح فيه المحاور الرئيسية فيه المسببات الرئيسية لقصور الجودة وأما المحاور الفرعية فهي تمثل المسببات الأقل أهمية فيه. ويعطي الشكل التالي مثالا عن تحليل علاقات السبب – النتيجة في مجال الجودة .

شكل رقم 29 : مخطط يبين علاقات السبب - النتيجة في مجال الجودة .



المصدر: أحمد سيد مصطفى،إدارة الإنتاج و العمليات في الصناعة والخدمات،ط4.الإسكندرية.1999 ص 594

فكل سبǋ مǇ ǇǆǇ الأسباǋ الواردة بالمƱƱƤ يعد مƮدرا محتمƸ Ǔ ƟƱƤƴƇ حدƘ ǇǃǇ Ǒ ومǇǅ لجل الحƮول على المعلوماƘ يقتƵي ƱƥƟ تساƘǘǁ عديدة (مǇǅ ماǇƗ Ǒ ǇƗ Ǒ ǇǅǑ Ǒ متى Ǒ لماƗ Ǒ كيƶ) بشǁǇ عوامل تبدوا مسǁوليتǇǆ مرجحة عǇǇ المشكǚǁتǇو اƟƱƤƴƇ التي وقعƘ .

رابعا:دورǆ في تحسين الاستجابة للعمǀǁ :

مǇ بيǇ ǇǆǃǇƶ التي يسعى نǭǚ ABC / ABM لتحقيقǆǇ ǆǇ Ǉǅ ǁƿǭ القراراƘ التي تƤǁǁ رƵى المستǆلكيǇ و بǆǆǇ فǚننا نجد نǭǚ ABC يكوǇǇ مǚئما لأǆǃǇƶ المǁسسة في ǇǆǇ المجال Ǒ فعǇǇ ƞريقة تحليل الأنشƞة تستƲيǋ المǁسسة تحسيǇǇ ǆنتاجǆǇ و ǇǇǇ عǇǇ ƞريƾ تحسيǇǇ و تƞوير الأنشƞة التي يراǆǇ المستǆǇǇ ǇǇ تƵيƶ قيمة لاحتياجاتǆǆ و رغباتǆǆ Ǒ ǇǆǇ فƵǓ عǇǇ رغبة المستǆǇǇ ǇǇ في تلبية ƞلبǆǆ في الوقƘ الǚƶǇ مما يعني اǇǇ فعالية نǭǚ ABC في ǇǆǇ المجال ستكوǇǇ قوية جدا و ǇǇǇ عǇǇ ƞريƾ ǇǁǀǇ كل الأنشƞة التي تسبǋ Ƶياعا في الوقƘ دوǇǇ ǇǅǇ يكوǇǇ ǇǆǇ قيمة و Ǔ سيما الأنشƞة التسويقية فتوجيǆǆ الاǆتماǇǇ نحو تسييرǆǆ بالاعتماد على المعلوماƘ التي توفرǆǆ نǭǚ ABC بشǁǇǆ ستكوǇǇ فعالة في ǆƵرǇǇ المستǆلكيǇǇ Ǒ وǆƵافة ǆلى ǇǆǇ فǚǇǇ اغراƂ التكاليƶ التي يركƶ نǭǚ ABC على تحليلǆǇ Ǔ تقتƮر فƞƱ على المنتجاƘ او الƤدماƘ ǆنما تتعدد لتكوǇǇ سوƾ Ǒ ƶبوǇǇ Ǒ حƮة في السوƾ و ǇǆǇ ما يساǆǇǇ في تحليل ربحية الƶبائǇǇ و القƞاعاƘ السوقية Ǒ كما ǇǅǇ نǭǚ ABC يوفر معلوماƘ دقيقة و مǚئمة تǁيد في رسǇǇ سياساƘ تسويقية في مجاǚƘ عديدة كالربحية و التسعير Ǒ ǆƵافة ǇǇ ǆƶالة ƤƱ منتجاƘ او مناƞƾ بيعية ...

III . 2 التمثيل الأفقي للمؤسسة :

ǆǇ تبني نǭǚ ABC مǇ ƞرƶ المǁسسة يƱǁر عليǆǆ التوجǆ نحو التنǭيǇǇ الأفقي بدل التنǭيǇǇ العمودي القائǇǇ على النǭرة الميكانيكية للمǁسسة حيǅ يتǇǇ تسييرǆǆ وفقا للتنǭيǇǇ العلمي للعمل (المبادƏ التايلورية) Ǒ فǆǇǇ التنǭيǇǇ القائǇǇ على الƮƱل بيǇ الوǭائƶ و المسǁولياƘ Ǉǃ يكوǇǇ متوافقا مǋ مبادƏ نǭǚ ABC لعدة اسباǋ نوردǆǆ كما يلي :

- تجاǆل العǚقاƘ المتداƤلة بيǇ الأنشƞة و الوǭائƶ المƤتلƱة داƤل المǁسسة.
- غياǋ التنسيƾ مما يǁدي ǆلى فقداǇǇ المرونة التنǭيمية و الاستجابة السريعة لمتƞلباƘ السوƾ.
- تعǭيǇǇ الأمثلية المحلية Ǔ يǁدي ǆلى تحقيƾ الأǆداƶ الشاملة للمǁسسة.
- تƉكل المعلوماƘ و تشويǆǆǆ نتيجة لتعدد المستوياƘ و ƞول سلسلة الأمر مǇ القمة ǆلى القاعدة او ما يعرƶ بـ *L intropie* .
- بروƶ المشكǚƘ المتعلقة بالدافعية و الحƹ على العمل و ƵعƵ الأداء الشامل .

- عدǿ مǘǜمة الهيكلة الوǛيǧية لتحقيǪ الاستراتيجياƩ التنافسية .
- ǚǿمال وجǍة نǜر الǄبوƔ التي ƫعد ǿǀǽ عوامل نجاح المؤسسة حاليا .

ǿǀǽ كل الأسباƣ السابقة تساǿǼ في سيادة التكاليƽ البيروقراǗية لتشƺيل الهياكل التنǜيمية و نتيجة لǀلǮ قاǳ J.Woolsh الرئيƩ التنǦيƶǀ لشركة Général électrique بتǸǨيǒ مستوياƩ الهيكل التنǜيمي للشركة مǺ تسعة مستوياƩ ǚلى ǚربعة مستوياƩ ǚǀ ǻ يرǎ ǻǖ ǀلǮ يجعلǾ ǚكƛر اقترابا مǺ مديرƶ الأقساǵ فǊǸǠ عǺ تقليƭ الوقƩ الǀƵ يستƺرقǾ اتǸǚاǀ القراراƩ .

و قد ǚǎǿ ǀلǮ التقليƭ ǚلى ǚحداƭ تقارƣ بيǺ مديرƶ القمة و العمǘǜǿ كما منحƩ مديرƶ الأقساǵ وǊعاǊ مستقلة كي يكونوا ǚكƛر ابتكارا و ǚسرƳ استجابة لاحتياجاƩ العامليǺ .

و عليǾ يمكننا القول ǚǺ الهيكلة العمودية القائمة على مراكز المسǘولية لا تقدǵ نموǽǯجا تسييريا مǘǜئما لمتƱلباƩ المنافسة و ƤلƼ القيمة للǄبوǺ و ǀلǮ بسبƣ الانƱǘǠǞ الوǛيǧي و غياƣ التنسيǪ بيǺ مختلƽ العملياƩ و المسǘوليǺ في المؤسسة.

و في المقابل نجد ǺǷ Ʊريقة ABC تعƱي نǜرة مختلǦة تماما لǖǜǼǿمة التقليدية المتوافقة مع الهياكل العمودية و ǀلǮ بسبƣ توجǾǴǤ نحو ǚǜǿار مختلƽ العملياƩ التي تتǊمنها المǺƥǂ المختلǦة مما يمكنها مǺ ǚعǘǗ رǘية شاملة للمؤسسة لا و بǀلǮ يستƱيع نǜاǵ ABC ǺǷ يقدǵ نموǽǯجا جديدا للتسيير يكوǺ قادرا على تنسيǪ الانشƱة الوǛائƽ و الأقساǵ المختلǦة لا و ǀلǮ ما يزيد الأجواǘ لتلǮ الأقساǵ في ǚنجاح عملية الاتǃال و تقاسǵ المزاياƩ و المعارƽ مما يمكنها مǺ تحقيǪ ǚستراتيجياتها التنافسية.

و يقول L.Bescos ǺǷ مدƤل ABC/ABM ينقل المؤسساƩ مǺ الهيكلة العمودية ǚلى الهيكلة الأفقية و ǀلǮ بجمع الأنشƱة في عملياƩ ǚفقية توجǾǴ مجتمعة نحو ǚرǊاǒ العمǘǜǿ لǀا فǚǿ ǀلǮ المدƤل العملياني يǘدƶ ǚلى ǚدƤال منǜǿ ǚفقي (Transversale) يعمل على ǚǜǿار المؤسسة بǃورة ǚكƛر شمولية.

و يعƱي الجدول التالي ǚǿǼ الǦروǩ بيǺ التمƛيل التقليدƶ (العمودƶ) و النموǽǯ الأفقي للمؤسسة.

جدول رقǵ 7 : الǦروǩ بيǺ التمƛيل العمودƶ و الأفقي لمؤسسة ǃƺيرة .

نوƳ التنǜيم معايير التǦرقة	التمƛيل العمودǎ	التمƛيل الأفقي
الاتǃال	* تقوǵ على مǃǂǂ المؤسسة * التسلسل حسƣ الوǛيǦة	* تنƱلǪ مǺ حاجاƩ الǄبائǺ * تحدǦƬ ǚǘǠ Ʊǃلǳǵ
	محدودة بسبƣ : * تقاǞƵ المسǘولياƩ و تعارǊ الاǿداƽ المحلية	قوية جدا بسبƣ * تحسيǺ الأداǘ * التقاǞƵ (التشابǾ) عند ǚǜǿار

المنفعة	* بƅ ƐǛ عملياƦ التنƮيƵ * حدو ǂ ǫƖǛƲǖǞ Ʀ و ǀدƇ معاƨƩ	العملياƦ و اǓنشǛة
ǫمكانية التحسيǅ نمواƜ التنǚيǛǋ ǫمكانية تحديد التنǚيǛǋ المستǻدƧ	ǓتوجدǅǓ : * التمƯيل بسيǛ جدا و مƯǖǓƮ ر * التمƯيل Ǔ يسمƠ بƉ ǂ تحسيǅ	قو ǂ جدا بسبƔ : * التنǚيǛǋ فعال معرƧ وفقا لحاجاƦ الƺبائǅ و لمساعدة اǓنشǛة * مƮ ادر تحسيǅ نماƜ التنǚيǛǋ لكƗر وƟ و

Source : L. ravignon et H. OP.cit. p 238.

III .3 الإƜƜافات العامة لنǚǿ ABC :

ǫǅ اǓƗتماǋ المتƺايد بنǚǛǋ ABC في الوقƦ الحاƟر على الƮعيد اǓكاديمي و المǶني يعكƩ قناعة الكƯيريǅ بالوتراƦ التي يمكǅ تحقيقǶا عند اǓستƯمار في النƜǚǋ فعلى الƮعيد اǓكاديمي تناول العديد مǅ الباحƯيǅ النƜǚǋ بالشرƟ و التحليل و التعديل و قد ǀجمƔ ǫǚƐƗ الباحƯيǅ على ǅǀ ǂǛƐ نǚǋ ABC سيقود ǫلى تجاوƺ العيوƔ المتعلقة بنǚǛمة التكاليƧ التقليدية ǃ و في ما يلي سوƧ نتƐرǂ ǅǚƗ ما جاƦ بƶ ǛريقةABC مǅ مƺايا و وفراƦ .

1- طريقة ABC نظام ديناميكي شامل : ǫǅ تركيƺ نǚǛǋ ABC في تحليلǶǶ على النشاǛ وƜ ما يميƺ التحليل المتحراƃ الشامل ǃǅ النشاǛ في المƌسسة يعبر عǅ مدƽل ديناميكي ǃƲǖƦ القرار ǂƦ يقوǋ على ǫنجاƺ ǀو عدǋ ǫنجاƺ نشاǛ معيǅ .

2- نظام ABC لƸة موجهة لكل المؤسساƃ : يعتبر P.Lorono ǅǀ نǚǛǋ ABC يشكل نمواƜ التكلƻة على ǀساƩ النشاǛ (ABM) وƜ تسيير للتكاليƧ على المستوǎ العملي و Ɯو ما يدعو ǫلى اتƮال المسيريǅ مƔ العملييǅ و التعاوǅ مƔ بعƟǋǶ حتى يتسنى ǋǶǛ ǋǶƙ دعمǂ ǀليالƦ الحƮول على ǀحسǅ النتائƜ

.

3- نظام يبحث عن المسببات الحقيقية للتكاليف : إن ملائمة سعر التكلفة المحسوب بطريقة ABC ناتج عن الدقة التي يعتمدها النموذج في تتبع التكاليف إلى الأنشطة و تنتج هذه الدقة من قدرة النظام على تشخيص الأسباب الأصلية لحدوث التكاليف و الأداء الكلي للمؤسسة .

4- نظام معلوماتي متميز : إن تبني المؤسسة لنظام ABC يمنحها ميزة مزدوجة و هي تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات مالية متعلقة بأسعار تكلفة أكثر دقة و معلومات غير مالية متعلقة بالعمليات و تسيير الأداء . كما أن نظام ABC لا يلغي فعالية الأنظمة الأخرى و إنما يدعمها .

5- نظام ABC نموذج مهيأ للنشاط ذو هيكل مرن و متناسق : إن اعتماد طريقة ABC في تحليلها على العمليات و الأنشطة يؤدي إلى اشتغال المؤسسة في سياق تنظيمي أفقي مما يجعلها تسعى لتحقيق الشفافية و إزالة الحواجز بين الوظائف و المسؤوليات المتداخلة أو بنظرة أفقية للمسؤوليات تستطيع هذه الطريقة أن تزيد من وعي المسيرين بضرورة تداخل العمليات مما يجعلها في موقع متميز أمام منافسيها و هذا بالاعتماد على ميزة التعاون الوظيفي (La Synergie).

6- طريقة تهدف إلى إنشاء القيمة للعميل : يرى Mevellec أن التعرف على مسببات التكلفة يعد جوهر الأفكار التي جاءت بها طريقة ABC ، فالتعرف عليها يساعد في تحديد عوامل النجاح الأساسية على مستوى كل نشاط أو عملية مما يساعد على إنشاء القيمة للعميل، فتقديم طريقة ABC لأنشطة المؤسسة على مستوى سلسلة القيمة يسمح لها بتحديد الأنشطة التي سوف تحتفظ بها أو تحسنها أو تلك التي سوف تلغيها .

7- طريقة تمنح المؤسسة الليونة ورد الفعل المسبق : إن المحيط الحالي للمؤسسات يفرض عليها الاستعداد لرد الفعل المسبق و الليونة في رد الفعل و هذا يتطلب منها جهدا مزدوجا يتمثل في تطوير نظام معلوماتها من جهة و من جهة ثانية تطوير أدواتها التسييرية، و يعتبر مدخل ABC/ ABM الإطار

تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على:

1 - Yves Dupuy, Faire de la recherche en contrôle de gestion, Edition Vuibert, Paris 1999, pp 89,97

2 - P. Lorino Op. Cit pp 260, 263, 216.

2- L. Bescose et Al. Op. Cit pp. 35,39.

3- L. Ravignon . Op. Cit pp, 298.

4- J. Luc arrégle Op. Cit p 190.

5- Brigitte Doriath . contrôle de gestion .3éme edition , Ed Dunod, paris 2002 pp 131-132.

6- جاري هاري لوينتال، إعادة هندسة المنظمة ترجمة د. خالد بن عبد الله الدخيل دار المريخ للنشر.

المؤسسة للرد على هذه التحديات من خلال التحليل العميق للتكاليف و التخلص من الأنشطة عديمة القيمة و الوقت الضائع ...

8 - نظام متوافق مع مدخل الجودة الشاملة(TQM): إن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يوفر توافقا مع مدخل الجودة الشاملة وهذا من خلال توفير تكاليف عدم الجودة و تكاليف الحصول على الجودة وتوفير معلومات عن تكاليف الأنشطة الوقائية والتصحيحية وهذا ما يعمل على الجودة وتوفير معلومات عن تكاليف الأنشطة الوقائية و التصحيحية وهذا ما يعمل على إدخال تحسينات على العمليات التسيير النوعية .

9- نظام ملائم لاتخاذ العديد من القرارات : إن الإدارة المزدوجة لنظام معلومات ABC تجعله نظاما صالحا لاتخاذ العديد من القرارات التشغيلية والاستراتيجية و المتعلقة بـ :

- تسعير المنتجات في ظل محيط تنافسي .
- تحديد لمزيج المنتجات والعملاء والأسواق المربحة .
- تحديد مركبات المنتوج المصنعة داخل المؤسسة و تلك التي يتم تصنيعها لدى الغير (sous traitance) .
- تصميم ميزانيات الاستثمار .
- ترشيد اختيار تصور والتخطيط المنتوجات بغرض تحسين تخفيض التكاليف المرتبطة بمنتوج جديد .
- توحيد الطاقة غير المستغلة .
- تحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة .
- التحسين المستمر للأداء والمقارنة مع أداء المؤسسات الأخرى (Benchmarking) .
- إعادة هندسة الأنشطة وفقا لتعريف العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة العميل (Reengineering).
- تسيير الآجال ، الجودة ، وتحسين الانسجامية (مدخل القيادة) .
- التخفيض المستمر لتكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة (Kaizen consting).
- تحليل ربحية العميل وتحديد الاستراتيجيات التسويقية .

10- تحليل أكثر دقة للتكاليف الموزعة على عدة سنوات : نظرا لتزايد أهمية تكاليف البحوث و التطوير في الفترة الأخيرة فإن نظام ABC يعاملها كاستثمارات حيث يتم توزيعها على مدة دورة حياة المنتوج المتوقعة مظهرا بهذا فرقا واضحا بين النتائج التي توصل إليها مقارنة بالأنظمة التقليدية التي لا تأخذها بعين الاعتبار.

11- طريقة تمتد لتسيير الأفراد و تحفيزهم : إن نظام ABC لا يعتبر نموذجا لتحليل التكاليف و حسابها و إعادة التنظيم و هيكلة العمليات فحسب و إنما يمتد دوره إلى وظيفة الموارد البشرية ؛ فتخفيض التكاليف و تحسينها يمر بدرجة أولى بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة و بالتالي الاستغناء عن ǐǶǿǩǻ و الأفراد كانوا يقومون بهذه الأنشطة و هذا إما بتسريحهم أو بتحويلهم لأنشطة أخرى . كما أن التوجه نحو التنظيم الأفقي يساهم كثيرا في زيادة دافعية الأفراد و تحفيزهم على الأداء بفاعلية أكبر.

خلاصة الفصل الرابع :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة أهم النقاط المتعلقة بمفاهيم المنافسة و التنافسية ؛ حيث عرفنا أن المنافسة كظاهرة تختلف في مفهومها عن التنافسية التي تختلف تعريفاتها باختلاف محل الحديث فيما إذا كان على مؤسسة أو قطاع أو دولة . و يرى M.Porter رائد المنظرين في هذا المجال أن التنافسية الدولية هي السبيل لإنشاء الميزة التنافسية للمؤسسة ؛ و تبعا لمفهومه فإن مؤشرات قياس التنافسية لدى المؤسسة سواء في الجودة أو التكاليف أو التجديد و التطوير التكنولوجي أو وقت الاستجابة للعميل الذي يعد السبب الأساسي لتعدد مجالات المنافسة فقط و إنما الدافع الحقيقي لكل المؤسسات باستمرار لتحقيق الميزة التنافسية في هذه المجالات .

إن بناء المزايا التنافسية ترتكز على أربعة أسس متكاملة و مترابطة و هي الكفاءة و الجودة و التجديد و وقت الاستجابة للعميل و من أجل تحسينها و ترسيخها فعلى المؤسسة أن تمتلك كفاءات متميزة و متفردة سواء في الموارد أو في القدرات ؛ غير أن هذه الأخيرة تكتسي في الوقت الحالي أهمية بالغة لأنها تستمد قوتها من الكفاءات التي يمتلكها الأفراد و التي يصعب تقليدها من قبل المؤسسات المنافسة فضلا عن أنها تعد نتاجا للعمليات و الأنشطة التي تنفذها المؤسسة . غير انه لا يوجد هناك مزايا تنافسية غير قابلة للتقليد و لهذا فإن ترسيخها و المحافظة عليها بتحسينها و تطويرها يعد أحد التحديات الكبرى في ظل هذه التحولات العميقة .

و من أجل إكتساب المزايا التنافسية و المحافظة عليها يجب على المؤسسة أن تعتمد على إستراتيجيات عامة للتنافس و هي إستراتيجية ريادة التكلفة ؛ و إستراتيجية التمييز و إستراتيجية التركيز . و رغم أن لكل واحدة مزاياها و عيوبها إلا أنها تبقى الوسيلة الأساسية لتطوير الموارد و القدرات كما أن إختيار الأستراتجية المناسبة يتوقف إلى حد كبير على سلامة و صحة و دقة المعلومات التكاليفية في المؤسسة .

وقد وجد أن نظام ABC و نظرا للمعلومات التي يستطيع تزويد المسيرين بها حول مسببات الأنشطة و العمليات بفاعلية في بناء المزايا التنافسية للمؤسسة و هذا من خلال :

- إعتماده للنشاط كهدف اساسي للتحليل و بالتالي التوجه نحو المدخل العملياتي (الأفقي) و الذي يعد المدخل الأكثر توافقا مع الاستجابة السريعة لمتطلبات السوق التنافسية ؛ هذا من جهة.

- و من جهة ثانية يعمل نظام ABC على تزويد المسيرين بمختلف المعلومات اللازمة لتبني مدخل التسيير على أساس الأنشطة (ABM) ، هذا المدخل الذي يساهم في تحسين و تطوير أداء المؤسسة و مركزها التنافسي .

الفصل الخامس

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل

- بســـكرة -

I - التعريف بالمؤسسة الوطنية ENICAB .

II - حساب التكاليف في المؤسسة .

III - اقتراح تطبيق نظام ABC في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل – بسكرة –

ǺǼ ǶǱǴ تعطيǵ ما ǻǹ عرǾǷ في الجاǻǶ النǚرǽ كمنǘǾǵ لدراستنا التي نتوǺى ǺǼ ǼǻǾǺ الإجابة

ǹǼ الإشكالية التي سبǵ ǕǺǸǚǼ Ǻ ǻǸǘǺǼǸǽ ǼǸǻ ǻǵوǹ بدراسة ميدانية بǻǵǸة المǘسسǶ الǘناعية الوǕنية . ǹǻ

ǼǸ ǻǸǺǾمǹǾ الجǸائر لمنǚمة التجارة العالمية و ǻǵǵاقيǶ الشراكة الأورومتوسǘية و التعاون العربي

المشترǻ Ǻ ǻǼǸ عوامل ǼǼ قوǻǸǼ ووǸǻǼ على الǘعيد الوǕني لإعادة النǚر في ǕرǴ تسيير المǘسسǶ

و ǻستǼǼǸǹ التوǻǺ ǾǷ Ǻرǹ جبائنǸǼ .

و كعينة على المǘسسǶ الوǕنية الǘناعية ǻǵترنا وǻدة بسكرة للكوابل الكǸربائية ENICA - Biskra

لتكوǼ ǺǼ محل الدراسة الميدانية ǹǺ Ǻ عرفǶ ǼǹǼ المǘسسة في السنواǶ الأǺيرة ǻتساعا كبيرا في نشاǕǸǼ

و ǻقبالا متǸايدا على منتجاتǸǼ سواǴ ǺǼ الداǺǻ ǸǼ أو الǺارǻ و ǼǹǼ ما يعني ǹǸǼǻ ليسǶ بمنأǻ ǼǺ عǼ المنافسة

المحلية أو الأجنبية و ǺǘǼة في مجالي الجودة و الأسعارǻوبǸية الوقوǻ ǿ ǵǾǼرǸ على واقǶ نشاǕ المǘسسة

و نǚǾǼ التكاليǿ المǕبǵة فيǸǼ وكǹǻ ǼمكانǴية تǕبيǵ نǚǾǼ ABC لتحسيǺ تكاليǸǼ تناولنا في ǼǹǼ الǘǸل

النقاǕ الآتية :

- التعريǿ بنشاǕ المǘسسة .
- حساǶ التكاليǿ في الوحدة .
- ǻقتراǻ نموǹǻ لحساǶ التكاليǿ و فقا لنǚǾǼ ABC في المǘسسة .
- حساǶ التكاليǿ حسǶ النموǹǻ المقترǻ مǶ مقارنة النتائǻ المتوǘل ǻليǸǼ مǶ نتائǻ النǚǾǼ المǕبǵ في المǘسسة.
- و أǺيرا نǘل ǻلى مجموعة الاقتراحاǶ و التوǘياǶ حول تحسيǺ النǚǾǼ التكاليǸǼي بالمǘسسة محل الدراسة .

I . التعريǿ بالمؤسسة الوطنية لصناعة الǘوابل (ENICA . Biskra) :

I . 1 نǻǸة و أهداǿ المؤسسة :

I .1. 1 نǻǸة المؤسسة :

في ǻǕار التنمية الاقتǘادية الوǕنية ǻǹ ǻستǺǻمار أموال ǺǷمة في عملياǶ التǘنيǶ المǺǘǘة و ǹǼǹ

بǻنشاǴ مركباǘ Ƕناعية ǺǷمة في جميǶ أنحاǴ التراǶ الوǕني . و قد كانǶ الǘناعاǶ الكǸربائية ǺǼ

بيǺǼ الǘناعاǶ التي حǚيǶ باǻǼتمام وافر ǻǸǼǻ حيǶ ǻǹ ǻنشاǴ مركǶ SONELEC بقرار ǺǼ وǸارة

التǺǘيǕ بǸǻǿ مالي قدرǸ 1520 مليوǺ دينار جǸائرǽ .

و من أجل إيجاد نوع من التوازن الجهوي للتنمية المحلية و تطبيقا لمبدأ اللامركزية في تسيير المؤسسات العمومية و الصناعية أعيدت هيكلة مؤسسة SONELEC بموجب مرسوم 83/20 المؤرخ في 83/1/1 و انبثقت عنها المؤسسات التالية:

ENIE : المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الالكترونية و مقرها سيدي بلعباس .

ENIEM : المؤسسة الوطنية لصناعات الكهرومنزلية و مقرها تيزي وزو .

ENEL : المؤسسة الوطنية لصناعات الالكتروتقنية و مقرها العاصمة (بلكور) .

ENIPEC : المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات و مقرها سطيف .

ENTC : المؤسسة الوطنية للاتصال و مقرها تلمسان .

ENASC : المؤسسة الوطنية للمصاعد و مقرها العاصمة .

EDIMEL : المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي و مقرها العاصمة .

ENICAB : المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية و مقرها العاصمة .

و هذه الأخيرة تتكون من ثلاث وحدات أساسية هي :

وحدة واد السمار (الحراش CATEL) : و هي متخصصة في صناعة الأسلاك و الخيوط الهاتفية و تقدر طاقتها بـ 55000 طن سنويا .

وحدة جسر قسنطينة بالقبة (CABEL) : و هي متخصصة في صناعة الأسلاك و الكوابل الكهربائية و تقدر طاقتها بـ 26000 طن سنويا .

وحدة بسكرة للكوابل (ENICAB): و هي متخصصة في صناعة الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها (ذات الضغط المنخفض و المتوسط والمرتفع) و تقدر طاقتها بـ 28600 طن سنويا .

لقد انبثقت مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية وحدة بسكرة بموجب مرسوم وزارة التخطيط و التنمية الصناعية الذي ينص على تحويل إنشاء هذه المؤسسة من مدينة عين تيموشنت إلى مدينة بسكرة و هذا بتاريخ 1977/2/2 . و في 31/12/ 77 تم إعادة هيكلة المؤسسة ENICAB لتنفصل بذلك وحدة بسكرة تماما عن المؤسسة الأم بالعاصمة و هذا بقرار من طرف الـ Holding كما قدرت تكلفة هذا المشروع آنذاك بـ 1927 مليون دينار جزائري .

تقع وحدة بسكرة في المنطقة الصناعية غرب المدينة و تتربع على مساحة تقدر بـ 42 هكتار منها 16 هكتار مغطاة في شكل مباني الإدارة و ورشات الإنتاج و مخازن أما المساحة المتبقية فتمثل مساحات خضراء و مواقف سيارات و أحيانا تستعمل كمخازن إضافية في حالة عدم كفاية المخازن الخاصة بالمنتوج و يشتغل بها حوالي 1050 عامل إذ يشتغل حوالي 77% منهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج .

ǸƗǽ و قد ساǝǶ في ǙƱجاح المركǄ – وحدة بسكرة – عدة ǝƚسساƘ وƕنية و ƴجنبية .فƘما المƚسساƘ الوƕنية فقد تمƦƘ ƴساسا في :

GENISIDER : ǙǽتمƘ بشƗال الǼǽدسة المدنية .

SINMETAL : قامƘ بƜعداد و تركيƒ الƗعمدة الحديدية .

ENETAL : ǙǽتمƘ بتǄويد المركǄ بالكǼǿرباƅ .

SEICVAPV : ǙǽتمƘ بƘعمال الƋƕƚ و الدǽǼاǷ .

ENMGP : ƘƮƢǙ بƘعمال النجارة .

BATIMAL : ǙǽتمƘ بالبناƅƘ المƮنعة وورشاƘ الƜنتاǯ .

و ƴما المƚسساƘ الƗجنبية فقد تمƦƘ في :

INVESTE - IMPORT : ǝƚسسة يوغسƜفية ǙǽتمƘ بتركيƒ الƘƜƛ .

SOGELER : ǝƚسسة فرنسية ǙǽتمƘ بدراسة الƗشƗال الǼǽدسية المدنية و المعمارية .

SKET : ǝƚسسة ƴلمانية تكƠƢƘ بدراسة و تجǄƠة المشروƱ بالƘƜƛ و المعداƘ و ƧǸ بتكويǺ الƗيدƒ العاملة المحلية بƘلمانيا .

VINCOTTE : ǝƚسسة بلجيكية ǙǽتمƘ بƜƢتيار الƘƜƛ و المساعدة في تركيبǼǿا .

I .1. 2 أهداف المؤسسة :

ǺǷ ǝƚسسة ENICAB تعتبر واحدة ǺǷ المƚسساƘ الوƕنية ǙƱ يتƴƮ ǯǸƷ جليا في الƗǽداǜ التي ƴنشƘ ǺǷ ƴجǼǿا ǸƗǽ المركǄ و التي يمكǺ ǙجماǼǿا فيما يلي :

- ƢƠيƞ نسبة Ǚستراد الكوابل و تلبية الƗحتياجاƘ السوقية بما يكƠل القƮاƅ على التبعية الƗقتƮادية في ǸƗǽ المجال .
- جلƒ العملة الƮعبة ǺǷ ƢƜل التƮدير Ǚلى الدول العربية و الƗجنبية .
- ƕتوير العملياƘ الƗنتاجية و ǯǸƷ ǺǷ ƢƜل Ǚƴار الƕرƼ التكنولوجية المتƕورة في العملياƘ التƮنيعية ǝƲ السعي المستمر نحو تحسيǺ الجودة .
- التكيǜ ǝƲ ƕلباƘ الƦبائǺ المƢتلƠة ǺǷ حيƚ الكمية و النوعية الجيدة و وقƘ الƗستجابة .
- المساǝǿة في تقليƭ البƕالة بتشƗيل عدد معتبر ǺǷ الشباƒ .
- ƔدعيǶ ǿيكل الƗقتƮاد الوƕني .

تسعى المƚسسة بكل جǼǿودǿا البشرية و المادية و المعرفية ƗرساƅǸƷ Ʒ الƗǽداǜ و العمل على تحقيقǼǿا و ǸƷǽ ما مكǼǼا ǺǷ الحƮول على شǼǿادتي الƗيǄو (ISO 9002 : 1994) و (ISO9001 : 2000) التي تعتبر شرƕ الدƢول لƗسواƼ العالمية مما يعǄǄ قدرتǼǿا التنافسية في السوƼ الوƕنية و الƗجنبية .

I . 2 الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

يعكس الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل الموالي مختلف الوظائف الإنتاجية و التسييرية التي تقوم بها المؤسسة . كما يوضح مختلف العلاقات التي تربط مختلف المصالح و الأقسام و كذلك طريقة سريان المعلومات بينها . ويمثل هذا الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة سيكون المرآة العاكسة لطريقة تسييرها و كذا شكل الرقابة و نظام المسؤوليات و كيفية اتخاذ القرارات. و يظهر الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB على شكل هرمي مشتمل على عدة مستويات إدارية تتكون في 10 دوائر تندرج تحت خمسة مديريات . يترأسها مديرية عامة يتولاها الرئيس المدير العام للمؤسسة الذي يعمل على السير الحسن للمؤسسة و السعي نحو تحقيق الأهداف المسطرة كما يتولى الإشراف و متابعة مختلف هياكل المؤسسة و التنسيق بين الدوائر و ذلك بمساعدة أربع معاونين يتولى كل واحد منهم جانب معين حيث نجد :

- **مساعد المديرالعام المكلف بالشؤون القانونية و المنازعات** : تتعلق مهامه بكل الجوانب القانونية الخاصة بالمؤسسة و المتمثلة أساسا في معالجة و حل النزاعات التي تكون بين المؤسسة و الأطراف الأخرى أو إبرام العقود و غيرها ...
- **رئيس مشروع المعلوماتية** : تتمثل مهامه في الاهتمام بكل الجوانب الإعلامية داخل المؤسسة إذ يعد هذا الأخير من التطورات الناشئة لدى المؤسسة و هذا سعيا منها لمواكبة التطورات السريعة سواء على المستوى المحلي أو الدولي .
- **مساعد المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات** : يهتم بمراقبة سير العمل المحاسبي في المؤسسة و العمل على تحقيق الدقة و الالتزام في تطبيق المبادئ المحاسبية ، كما يقوم بإعداد التقارير عن الوضعية المالية للمؤسسة وتوجيهها للهيئات العليا كوزارة الصناعة و الديوان الوطني للإحصاء .
- **مساعد المدير العام المكلف بالإشهاد** : تعني مهمة الإشهاد المصادقة على نوعية المنتوج و المحققة من خلال وضع علامة للمنتوج للمحافظة على الجودة ، مما يكسب المنتوج علامة تجارية معترف بها محليا و دوليا . وتعد هذه المهمة من بين الاستحداثات التي طرأت على الهيكل التنظيمي في السنوات الأخيرة ، و هذا نتيجة وضعية المؤسسة في صورة مشرفة في الساحة الصناعية العامة و من بين مهام هذا المساعد نذكر:

• العمل على تطوير وضعية مراقبة جودة المنتوج من خلال الكشف على المزارات أو من خلال التحقق من سمعة المورد و مدى مطابقة المواد المستوردة للمواصفات اللازمة .

- تحسيس العمال بأهمية و ضرورة عملية الإرشاد من أجل فتح فرص أمام الإطارات لكل من يملك كفاءة عملية في مجال تطوير جودة المنتوج في المؤسسة .

أما فيما يخص الدوائر التي تتكون منها المؤسسة فهي تندرج تحت المديريات التالية :

أولاً: المديرية التقنية : و هي تشتمل على أربعة دوائر هي :

أ/ دائرة إنتاج الكوابل : و هي تهتم بكل العمليات المتعلقة بالعملية الإنتاجية و هي تضم المصالح التالية :

- مصلحة تحضير الإنتاج .
- مصلحة العزل (PVC) .
- مصلحة القلد والضفر .
- مصلحة العزل و التغليف (PVC) .
- مصلحة التجميع و التغليف (PVC) .

ب/ دائرة الصيانة : تهتم هذه الدائرة بصيانة جميع أصول المؤسسة من آلات و عتاد ووسائل النقل و التكييف و كذا تقديم الطاقة الكهربائية اللازمة لكل عملية من العمليات التي تشرف عليها دائرة الصيانة بحيث تضم هذه الدائرة المصالح التالية :

- مصلحة الصيانة الميكانيكية .
- مصلحة صيانة عتاد النقل و التكييف .
- مصلحة المناهج و المراقبة التنظيمية .

ج/ دائرة إنتاج الملحقات : و تضم هذه الدائرة المصالح التالية :

- مصلحة إنتاج حبيبات (PVC) .
- مصلحة صنع البكرات و الاسترجاع.
- مصلحة المناولة.

د/ دائرة التكنولوجيا و ضمان النوعية: وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

- مصلحة التكنولوجيا و التنمية .
- مصلحة المخابر .
- مصلحة التجارب .

ثانيا: مديرية المالية و المحاسبة : و هي تتكون من دائرتين هما :

أ/ دائرة المالية و الميزانية : و تضم هذه الدائرة المصلحتين التاليتين :

- مصلحة المالية .
- مصلحة الميزانية .

ب/ دائرة المحاسبة: و تعمل هذه الدائرة على تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء داخليا أو مع الخارج كما أنها تساهم في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة و هي تضم المصلحتين التاليتين :

- مصلحة المحاسبة العامة .
- مصلحة المحاسبة التحليلية .

ثالثا : المديرية التقنية و التجارية : و تتكون من دائرتين هما :

أ/ دائرة التسيير المنتوج النهائي : و تضم مصلحتين :

- مصلحة تسيير الكوابل .
- مصلحة تسيير منتوج الملحقات .

ب/ دائرة التسويق : تهتم هذه الدائرة بكافة الأنشطة المتعلقة بالوظيفة التسويقية و تضم بدورها مصلحتين و هما :

- مصلحة البيع .
- مصلحة التسويق .

رابعا : مديرية الشراء : و هي تتكون من دائرة الشراء التي تهتم بعمليات التموين التي تقوم بها المؤسسة مع المؤسسات المحلية و الأجنبية و تضم هذه الدائرة المصالح التالية :

- مصلحة التموين و العبور : تهتم هذه المصلحة بكافة الأنشطة المتعلقة بإجراءات التموين و التي من شأنها تسهيل عملية انتقال السلع إلى المؤسسة سواء تعلق الأمر بتقديم الطلبيات أو إعداد التقرير الجمركي أو الاتصال بالهيئات الخارجية ...
- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار : و تهتم هذه المصلحة بكافة الأنشطة المتعلقة بتقديم قطع الغيار التي تحتاجها المؤسسة لصيانة الآلات و المعدات أو اختيار المورد المناسب أو الاستلام أو المراقبة ...
- مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية : و تعمل هذه المصلحة على السير الحسن للعملية التسييرية للمواد الأولية داخل المركب أي تقوم بوضع سياسة عامة للشراء عن طريق دراسة كافة الاحتياجات بالمؤسسة و هذا فهي مصلحة ذات طبيعة إدارية و تنظيمية في نفس الوقت .

خامسا : مديرية الموارد البشرية و الوسائل : و هي تتكون من دائرة المستخدمين و التكوين و التي تشرف بدورها على أربعة مصالح أساسية هي :

- مصلحة المستخدمين .

- مصلحة التكوين و الخدمات الاجتماعية .
- مصلحة الوقاية و الأمن .
- مصلحة الوسائل العامة .

ويعطي الشكل الآتي الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة مبينا فيه مختلف الدوائر و المصالح التي تتكون منها المؤسسة .

I . 3 دراسة و تحليل وŨƀƑǎ المؤسسة : Biskra–ENICA

يتمحور نشاط المؤسسة محل الدراسة حول مجموعة من الوظائف التي تتكون من الأنشطة المترابطة و المتناسقة و التي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون . و من اجل الوقوف على واقع الوظائف و الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و التعرف أكثر على دور كل وظيفة في نشاط القيمة للزبون سوف نتناول مختلف هذه الوظائف بالتمييز بين الوظائف الرئيسية و الداعمة (الثانوية) حسب تحليل M.Porter.

I . 3 .1 الوŨƀƑǎ الرئيسة للمؤسسة :

تتمثل الوظائف الرئيسية لمؤسسة ENICAB في ثلاثة وظائف أساسية و هي التموين و الإنتاج و التسويق و فيما يلي سوف نتناول هذه الوظائف الثلاثة بشيء من التحليل باعتبارها المساهم الرئيسي في نشاط القيمة و تحقيق التميز التنافسي حسب M.Porter .

أولا : الوظيفة التموينية :

تكتسي وظيفة التموين دورا فعالا في نشاط المؤسسة نظرا لارتباطها الوثيق بالوظائف الأخرى . و في إطار تموين المؤسسة بكافة احتياجاتها من المواد الأولية و قطع الغيار اللازمة و ملحقات أخرى تشرف مديرية الشراء على ثلاثة مصالح هي :

- مصلحة التموين و العبور .
- مصلحة تسيير المواد الأولية .
- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار .

و تتكون وظيفة التموين من عدة نشاطات أهمها :

*** - نشاط الشراء** :

يعد نشاط الشراء من أهم الأنشطة في المؤسسة إذ تعمل هذه الأخيرة على تخصيص ما يعادل 80% من مجموع مبالغ ميزانية الاستغلال للقيام بهذا النشاط و يرجع ذلك محاولة التحكم في أدائه بكفاءة و فعالية يساهم بدرجة كبيرة في تسهيل أداء الوظائف الأخرى. و يتمثل نشاط الشراء في الوحدة محل الدراسة في كل المهام المرتبطة بعملية شراء المواد الأولية و الاستهلاكية و التي من أهمها :

- النحاس .
- الألمنيوم .
- القشور .

- قطع الغيار .
- الجيوب .
- مادة PRC (Polyéthylène Réticulé Chimiquement) .
- مادة PVC (Polyvinyle de chlorure) .
- مادة PRS (Polyéthylène réticulé en sélènes) .

و يتم نشاط الشراء في المؤسسة من خلال المرور بالإجراءات التالية:

1 - تحديد إحتياجات المؤسسة من المواد الأولية :

يتم في هذه الخطوة تحديد الاحتياجات الفعلية للمؤسسة من المواد تحديدا دقيقا و واضحا و هذا بمشاركة كل من مصلحتي التخطيط و الإنتاج و البيع لكون هذه الأخيرة تستقبل الطلبات الخاصة بالزبائن ليتم دراستها من حيث الكمية و النوعية في مصلحة التكنولوجيا و من ثم تقديراتها للمؤسسة من المنتجات . و بعدها تقوم مصلحة الإنتاج بوضع البرنامج الذي يسمح بإنتاج و تحقيق هذه التقديرات بالإضافة إلى المكونات الداخلة في تركيبة المنتوج ثم يتم القيام بتجميع هذه الاحتياجات الإضافية مع الأخذ بعين الاعتبار لحالة المخزون .

2 - إجراء مناقصة وطنية و دولية :

من أجل إضفاء التنافس بين الموردين و الحصول على أفضل العروض يتم إجراء مناقصة وطنية و دولية تحدد فيها المؤسسة طبيعة و كمية المواد الأولية و قطع الغيار التي تحتاج إليها و كذا آجال الاستلام .

3 - إختيار أفضل الموردين :

بعد عملية استلام عروض الموردين و دراستها يتم إختيار أفضل العروض للمورد المناسب و يكون هذا الاختيار مستندا إلى عدة معايير أو شروط نذكر أهمها كالآتي :

- ضمان الحصول على أفضل نوعية للمواد الأولية و التي تسمح بتحقيق المتطلبات التكنولوجية و المواصفات المحددة .
- الحصول على خدمات من المورد .
- ضمان أقل الأسعار و أحسن طريقة للتسديد .

4 - تنفيذ الطلبية :

و يقصد بها تنفيذ عملية الشراء حيث يتم الاتصال بالموردين عن طريق المراسلات أو الفاكس أو أية وسيلة أخرى . و تتم إجراءات تنفيذ الطلبية باختلاف مصدر المادة المشتراة .

5 - متابعة الطلبية :

تقوم مصلحة العبور بمتابعة مدى إحترام المورد لشروط الشراء حيث يتم التأكد من وصول المادة المشتراة إلى الموقع المتفق عليه و الأجل المحدد .

6 - إستلام الطلبية :

تقوم مصلحة التموين و العبور بالحرص على إستلام المواد الأولية أو قطع الغيار المتفق عليها في أحسن الظروف كما تتم معاينة الطلبية من حيث الكمية و النوعية من طرف فرع الاستقبال التابع لمصلحة تسيير المخزون .

7 - تقييم الموردين :

و هو إجراء تقوم به المؤسسة عند نهاية كل سنة و ذلك من حيث إستيفائهم للشروط المطلوبة و المتفق عليها في العقود المبرمة معهم .

**** - نشاط النقل :**

يتمثل نشاط النقل في جميع المهام المتعلقة بنقل الطلبية المشتراة و التي تتطلب حسب مصدرها (محلي أو خارجي) بما فيها مراقبة ضمان النقل لوصول المواد بالكمية و النوعية (السلامة) و المكان و الآجال المحددة و تجدر الإشارة إلى أن نشاط النقل يتم بوسائل المؤسسة أو و سائل المورد نفسه .

***** - نشاط التخزين :**

يحظى نشاط التخزين في الوحدة محل الدراسة بكثير من العناية والإهتمام و ذلك حرصا من المؤسسة على سلامة المواد المخزنة من التلف و الضياع إذ تحتوي المؤسسة على مخزن رئيسي و أربعة مخازن ثانوية يتم التخزين فيها حسب طبيعتها و وفقا للمساحات المخصصة لكل نوع من المواد و يشمل نشاط التخزين على العديد من الإجراءات اللازمة و المتمثلة أساسا في :

- التأكد من مطابقة المواصفات المحددة للمواد المطلوبة مع نتائج فحص العينات منها في المخبر الكيميائي .
- إعداد وصل دخول المواد الخالية من العيوب إلى المخازن .
- تأكد أمين المخزن من كمية المواد بمراقبة البطاقة الموضوعة عليها .
- إعداد وصل المصادقة على الكمية المشتراة (ملحق رقم :1) .
- في حالة عدم المطابقة للمواصفات المحددة يتم إعداد وصل عدم الصلاحية لإعادة المواد للمورد .
- الرقابة و المتابعة المستمرة على المواد المخزنة .

**** - نشاط المناولة :**

يتعلق نشاط المناولة بكل الإجراءات و التدابير التي من شأنها تزويد الورشات بالخامات اللازمة من المواد الأولية بالكمية و النوعية و الوقت المحدد و ذلك إذا تعلق الأمر بضمان التحضير الذي يتطلب إعداد مسبق قبل دخولها الورشات كالمواد التي تحتاج إلى إزالة بعض الشوائب .

و قد لوحظ أن عملية التموين في المؤسسة تعتمد بدرجة كبيرة على الواردات الأجنبية و لا سيما المواد الأساسية كالنحاس و الألمنيوم و الخشب و البلاستيك و الطباشير , قطع الغيار , حيث تقدر نسبة الاستيراد للمواد الأولية بأكثر من 95% من المشتريات و يمكن إرجاع ذلك إلى عدة أسباب من بينها نذكر:

- ارتفاع تكلفة المواد الأولية المحلية مقارنة بالمواد المستوردة من الخارج .
- الجودة العالية للمواد المستوردة مقارنة بالمواد المحلية .

و من بين أهم المؤسسات الموردة التي تتعامل معها المؤسسة نذكر :

TEKFEM : شركة تركية تورد الوحدة بمادة PVC .

MARCRICH : شركة إسبانية تورد الوحدة بمادة النحاس .

EURO ABLOYS : شركة بريطانية تورد الوحدة بمادة الألمنيوم .

O.S.ANONYME : شركة فرنسية تورد الوحدة بمادة الطباشير .

B.P.CHIMICAL : شركة بلجيكية تورد الوحدة بمادة PRC .

هذا بالإضافة إلى الموردين من بلدان عربية كالبحرين و السعودية , تونس و تتحمل المؤسسة جراء الاستيراد مجموعة من المصاريف المتمثلة في :

- مصاريف التأمين الداخلي و الخارجي .
- مصاريف الشحن و التفريغ .
- مصاريف الجمركة .
- مصاريف الوسيط .
- مصاريف الميناء .
- مصاريف النقل البري و البحري .
- مصاريف كراء الحاويات .

و في حالة توقف المؤسسة بنقص في المواد الضرورية للإنتاج يتم الاتصال مباشرة بالموردين دون إجراء مناقصة وطنية أو دولية ليتم تزويدها بالمواد المطلوبة تفاديا لحدوث أية مشاكل مستقبلية كتقادم الطلبية

عميل ماŬ . ما عن كيفية التسديد فقد بحث المؤسسة في السنوات الأخيرة تعتمد على التسديد الفوري بدل الاعتماد على القروض البنكية و ذلك نظرا لتحملها لمصاريف مالية كبيرة تعمل على تكلفة الشراء . ما في حالة عدم توفير السيولة الكافية تلجأ المؤسسة لاعتماد ادة البنك يجعلها قادرة على استعمال مبلغ الاعتماد وقت الحاجة مقابل تحملها لمصاريف مالية ضئيلة تعتبر كمصاريف إعداد ملف للقرض بدل تحمل فوائد القروض البنكية المرتفعة .

مما سبق نجد ان وحدة بسكرة حريصة على اداء الأنشطة المتعلقة بالوظيفة التموينية بأكبر قدر من الكفاءة و الفعالية و بالشكل الذي يجعل من منتوجاتها أكثر قابلية للتسويق و يظهر ذلك جليا في السعي لتحقيق التوافق الجودة و التكلفة الملائمة و مجال الاستقرار في انشطتها التموينية بما يساهم في إنشاء القيمة للعميل و خلق التميز في هذه الوظيفة .

و رغم المجهودات التي تبذلها المؤسسة لأداء هذه الوظيفة على أحسن وجه نجدها تواجه في ذلك بعض المحددات و المعوقات التي تحول دون ذلك و من أهمها نذكر :

- قلة عدد الموردين التي تتعامل معهم الوحدة مما يزيد من القدرة التفاوضية لهم على حساب المؤسسة مما يعمل على التأثير على معظم قراراتها و وضعيتها في السوق .
- اعتماد الوحدة على المشتريات الأجنبية مما يؤدي في بعض الحالات إلى تأخر وصول المواد رغم الاحتياطات المتخذة و هذا ما يعني ضرورة احتفاظ المؤسسة بمخزون أمان يكون قادرا على تغطية احتياجات المؤسسة لمدة ثلاثة أشهر على الأقل .
- نقص المساحات المخصصة لتخزين المواد .

و يقدم الجدول الآتي مشتريات المؤسسة المحلية و الأجنبية في المواد الأولية خلال السنوات الثلاث الأخيرة 2001 – 2003

جدول رقم 8 : مشتريات المؤسسة من المواد الأولية الأساسية خلال السنوات الثلاثة الأخيرة 2001-2003 .

الوحدة : 10^6 دج

البيانات		2001	2002	2003
النحاس	الأجنبية	587	625	451
	المحلية	3.3	-	-
الألمنيوم	الأجنبية	540	1046	242
	المحلية	-	-	-
البلاستيك	الأجنبية	42	34	39
	المحلية	4046	30.34	17.35

PVC	الأجنبية	49.4	89.5	85.2
	المحلية	46.32	65.8	56.2

المصدر : مصلحة المحاسبة .

من خلال الجدول يتبين لنا أن الوحدة محل الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على المشتريات الأجنبية للمواد الأولية وخاصة فيما يتعلق بمادتي النحاس و الألمنيوم و هذا ما يعني ارتفاع تكاليف المواد و بالتالي تكاليف الإنتاج و هذا ما يعمل على إضعاف قدرتها التنافسية في السوق المحلية و الأجنبية .

ثانيا : الوظيفة الإنتاجية :

تشتمل الوظيفة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة على العديد من الأنشطة الهادفة لإنشاء القيمة إذ تقوم هذه الوظيفة على عمليات تحويل المواد الأولية كالنحاس و الألمنيوم و PVC إلى كوابل جاهزة للاستعمال النهائي و تقوم بتحويل مادة الخشب إلى بكرات ليتم عليها لف الكابل أو لبيعها مباشرة ، كما أن المؤسسة باشرت في السنوات الأخيرة في مشروع جديد يتمثل في إنتاج خليط من مادة بلاستيكية تسمى (Compound PVC) و التي يتم بيعها للمؤسسات المتخصصة في صناعة الأواني البلاستيكية و الأحذية و كذا الأنابيب البلاستيكية .

غير أن مؤسسة ENICA.B تبقى متخصصة في إنتاج الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها التي يصل عددها إلى 8000 صنف مقسمة إلى عدة عائلات و هي :

* **الكوابل الغير معزولة (Cuivre nu)** : و تضم 10 أنواع ، تصنع من النحاس و يقدر ضغطها بـ 220000 فولط .

* **الكوابل الهوائية (Alu Acier)** .

* **كوابل الضغط المتوسط (Moyen tension)** : و هي تضم 70 صنفا و هي تصنع من مادة النحاس أو الألمنيوم و يتم عزلها بمادة PRC أما تغليفها فيتم بمادة PVC كما تقدر طاقة هذه الكوابل بـ 30000 فولط أما استعمالاتها فيتمثل في نقل الكهرباء ما بين المدن و هو يوضع تحت الأرض .

* **الكوابل الصناعية (Industriel)** : تصنع هذه الكوبل من مادتي النحاس و الألمنيوم و يتم تغليفها باستعمال مادة PVC ، تقدر طاقتها بـ 1 كيلو فولط أما استخدامها فيتم في البنايات الصناعية .

* **كوبل التوزيع (الهوائية) (Torsades)** : يصنع هذا النوع من الكوابل من النحاس و المغنيزيوم و السيليسيوم تقدر طاقة هذه الكوابل بـ 220000 فولط وتستعمل في توزيع الكهرباء داخل المدينة .

* **الكوبل المنزلية (Domestique)** : يصنع هذا النوع من الكوابل من مادة النحاس و تغلف بمادة PVC ، تتراوح طاقتها ما بين 250 – 270 فولط ، أما استخدامها فيتم في المباني و المنازل .

إن عملية إنتاج الكوابل تمر على العديد من المراحل المتسلسلة و بالتالي فإن هذه العملية تتطلب المرور بمجموعة من الورشات حيث أن كل ورشة تشتمل على مرحلة متخصصة في عملية معينة ، و فيما يلي سوف نتناول هذه المراحل بشيء من التفصيل :

- **مرحلة القلد (Tréfilage)** : و هي مرحلة تقليص قطر سلك النحاس أو الألمنيوم عن طريق تمديده حسب نوع الكابل المطلوب .
- **مرحلة الظفر (Câblage)** : و هي عملية جمع عدد معين من الأسلاك الناتجة عن عملية القلد و يختلف عدد الأسلاك المضفورة من كابل إلى آخر و هذا من أجل الحصول على سلك واحد يكون جاهزا لعملية العزل و التغليف .
- **مرحلة العزل (Isolage)** : و هي عملية عزل الكابل المضفور بمادة PRC أو PVC أو PRS حسب نوع الكابل المطلوب .
- **مرحلة الواقي الكهربائي (Ecranage)** : و في هذه المرحلة تتم عملية لف الشريط العازل كواقي كهربائي .
- **مرحلة التجميع و الظفر (Assemblage)** : و هي عبارة عن عملية تجميع عدد من الكوابل المعزولة مع بعضها حسب نوع الكابل الذي يراد ضمها معا .
- **مرحلة الحشو (Gaine bourrage)** : و هي عملية سد الفراغات بين الكوابل المجمعة المعزولة بواسطة مادة PVC و هذا للحصول على الشكل الدائري المتجانس .
- **مرحلة الواقي الميكانيكي (Armure)** : و هي عملية تغليف الكابل المعزول بواسطة شرائط من الحديد و هذا لحماية الكابل من المخاطر الخارجية .
- **مرحلة وضع الغلاف الخارجي (Gaine extérieure)** : و هي آخر مرحلة من المراحل التصنيعية و يتم فيها تغليف الكابل بمادة PVC ليلف في النهاية في البكرات الخشبية .

بعد المرور بهذه المراحل الإنتاجية حسب ما يتطلبه كل نوع من الكوابل يتم إرسال المنتوج النهائي لقسم المراقبة حسب نوعه الذي يحتوي القسم على أجهزة تقوم بالتأكد من سلامة و نوعية هذه الكوابل و هذا بالاعتماد على أسلوب العينات الإحصائية في الاختبار ، كما يشرف على هذه العملية فرقة مكونة من عاملين .

و هذا فيما يخص مراحل إنتاج الكوابل أما فيما يتعلق بكيفية الإنتاج فإن المؤسسة في السنوات الأخيرة لم تعد تنتج إلا وفقا لطلبات العميل و المواصفات التي يرغب فيها و بهذه الكيفية تكون المؤسسة أكثر ليونة في الاستجابة لطلبات العملاء من حيث الجودة و الكمية و مجال الاستخدام ، و هذا من جهة ، و من جهة ثانية

فهي تعتمد الطريقة تساعد في تقليص من مصادر الضياع و تحمل الخسائر فيما يخص على التخزين من خلال من الكوابل التي لا يبقى على شكل مستودعات مخزنة على المساحات الكبيرة للتخزين .

و قد عرف إنتاج الكوابل بوحدة بسكرة في السنوات الأخيرة تزايدا مستمرا و خاصة كوابل الضغط المتوسط و كوابل التوزيع و يوضح لنا الجدول التالي الكميات المنتجة من كل عائلة من عائلات الكوابل و ذلك خلال السنوات الثلاث الأخيرة .

جدول رقم 9 : إنتاج المؤسسة من الكوابل الكهربائية .

الوحدة 1 كلم

عائلات الكوابل	سنة 2001		سنة 2002		سنة 3002	
	الكمية	%	الكمية		الكمية	%
الكوابل غير المعزولة	31.28	0.21	202	0.24	47.68	0.24
الكوابل الهوائية	-	-	-	-	-	-
Almelèc	1321.02	9.10	1343	7.85	1332	6174
كوابل الضغط المتوسط	3987.63	27.49	4879	28.53	5580	28.25
الكوابل الصناعية	2572.47	17.73	2424	14.76	2742	13.90
كوابل التوزيع	3787.63	20.11	4773	27.91	6909.9	34.99
الكوابل المنزلية	2805.10	19.33	3539	20.69	3136.6	15.88
المجموع	14505.02	100	17100	100	19748.18	100

المصدر : مصلحة المحاسبة

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن كوابل الضغط المتوسط تشكل أكبر كمية منتجة و ذلك بالإضافة إلى كوابل أخرى تشكل نسبة معتبرة متمثلة في كوابل التوزيع و الكوابل الصناعية و يمكن إرجاع أسباب الزيادة في الإنتاج من ذلك الأنواع إلى زيادة طلب العملاء و خاصة في ما يتعلق بكوابل الضغط المتوسط المستخدمة في نقل الكهرباء بين المدن .

ثالثا : الوظيفة التسويقية :

تتولى الوظيفة التسويقية جميع المهام المتعلقة ببيع المنتجات التي تنتجها المؤسسة و المتعلقة بجميع أصناف الكوابل المنتجة و البكرات الخشبية بالإضافة إلى مادة (Compound PVC) . كما تعمل أيضا على تلقي مختلف الطلبيات التي يرسلها العملاء و من ثم القيام بالإجراءات القانونية و المتمثلة أساسا في

إبرام عقود البيع و إعداد الفواتير و معالجة شكاوى و اقتراحات العملاء. كما و تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تقوم في بعض الحالات ببيع فضلات العملية الإنتاجية عن الألمنيوم و النحاس .

و نظرا لما تقوم به وظيفة المبيعات من دور كبير في إنشاء و زيادة القيمة لعملاء المؤسسة و تدعيم مكانتها التنافسية في السوق المحلية و الأجنبية فسوف يتم تناول المزيج التسويقي لوحدة بسكرة و التي تتمثل في ما يلي :

<u>* دراسة الطلبيات :</u>

تقوم المصلحة التسويقية بدراسة مختلف الطلبيات التي يرسلها العملاء و التي تقسم عادة إلى طلبيات ذات الحجم الكبير ، طلبيات ذات الحجم الصغير ، طلبيات خارجية (أجنبية) ، طلبيات طارئة (عارضة) .

<u>أ - الطلبيات كبيرة الحجم</u> : و هي الطلبيات التي يرسلها العملاء و التي يشكل رقم الأعمال المحقق فيها أكثر من 80% من رقم الأعمال الإجمالي ، و تعد مؤسسة سونلغاز (المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز SONELGAZ) على رأس قائمة أهم العملاء إذ تبلغ نسبة رقم الأعمال التي تحققها معها المؤسسة أكثر من 40% من إجمالي رقم الأعمال . هذا إضافة إلى مؤسسات أخرى كالمؤسسة الوطنية للخدمات الكهربائية (KAHRIF) و مؤسسة CABEL و مؤسسة KAHRAKIB بالجزائر العاصمة.

و تعد هذه المؤسسات بمثابة عملاء دائمين مع المؤسسة من خلال عقود تجريها معها .

و تقوم المؤسسة بإعداد برنامج سنوي لحجم طلبيات هذه المؤسسات (العملاء) كل نهاية سنة على أن يدرس حجم الطلبية و نوعيتها ، و فترة تحقيقها بمساعدة دائرة التكنولوجيا و ضمان النوعية و مصلحة تخطيط الإنتاج ، دائرة الشراء . مديرية المالية و المحاسبة كل حسب اختصاصه و مجال عمله .

<u>ب - الطلبيات صغيرة الحجم</u> : و هي الطلبيات المرسلة من طرف بعض المقاولين الخواص أو تجار الجملة و الذين لا تتجاوز نسبة مشترياتهم 10% من مبيعات المؤسسة و يتم التحضير لهذه المبيعات على أساس التقدير .

<u>ج - الطلبيات الأجنبية</u> : و تتمثل في العقود التي تبرمها المؤسسة محل الدراسة مع بعض المؤسسات الأجنبية إذ نجد أن المؤسسة تعاقدت مع سوريا و دبي ، تشيكوسلوفاكيا ، إيطاليا (ABIBI)، العراق ، هذا مع محاولة المؤسسة توسيع دائرة معاملاتها من أجل إبرام عقود مع دول أخرى .

<u>د - الطلبيات الطارئة</u> : و هي الطلبيات التي ترسل من طرف عملاء دائمين أو غير دائمين و تكون متعلقة بمنتجات معينة لا ينتج إلا نادرا مثل و في هذه الحالة تقوم مصلحة التسويق بدراسة هذه الطلبيات و عرضها على دائرة الإنتاج لتقوم بدراستها بناء على طريقة دراسة الطلبات الأنواع السابقة . من حيث إمكانية إنجازها دون التأثير على سير عمل الطلبات الأخرى .

هذا و يظهر لنا الجدول التالي قيمة مبيعات المؤسسة حسب عملائها و ذلك خلال السنوات الثلاثة الأخيرة 2001 - 2003 .

جدول رقم 10 : قيمة مبيعات المؤسسة حسب عملائها خلال السنوات الثلاثة الأخيرة 2001-2003 .

الوحدة 10^6

العملاء	2001		2002		2003	
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%
سونلغاز	1557	47.4	1480	36.7	1379	37
كهريف	676	20.7	915	23.8	329	8.9
كبال	126	3.8	19	0.5	1	0.03
الإدارات	254	7.7	366	9.5	43	1.12
عملاء آخرون	670	20.4	1134	29.5	1974	52.95
المجموع	3283	100	3842	100	3726	100

المصدر : مصلحة المحاسبة

من خلال هذا الجدول يتضح لنا أن رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة من كل من كهريف و كبال عرف تراجعا كبيرا في سنة 2003 مقارنة بالسنتين السابقتين . و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن رقم الأعمال الذي تحققه الوحدة محل الدراسة من مؤسسة كبال ناتج عن بيع البكرات الخشبية فقط .

هذا و قد عرف رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة زيادة كبيرة في السنوات الثلاثة الأخيرة مقارنة بالسنوات الماضية يمكن أن يرجع سبب هذه الزيادة إلى ارتفاع كمية المبيعات و خاصة المرتبطة بالكوابل التي تنتمي لعائلة كوابل التوزيع و كوابل الضغط المتوسط . أما السعر فيبقى متغيرا تبعا لأثر لكون أن المؤسسة تنتهج سياسة المحافظة على نفس مستوى الأسعار من أجل الحفاظ على ولاء عملائها .

كما نجد أن منتجات المؤسسة تلقى طلبا كبيرا من العملاء الأجانب في سنتي 2001 و 2002 إذ قدرت نسبة الصادرات من إجمالي قيمة المبيعات في هاتين السنتين ما يعادل 7.7% و 9.5% على التوالي و تتمثل صادرات المؤسسة في :

- الكوابل الكهربائية .
- البكرات الخشبية .
- فضلات العملية الإنتاجية من النحاس و الألمنيوم .

غير أنه في سنة 2003 عرفت صادرات المؤسسة تراجعا كبيرا حيث قدرت نسبتها إلى رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة ما يعادل 1.1% و يفسر هذا الانخفاض في قيمة الصادرات بنقص الطلب الأجنبي على منتجات المؤسسة من جهة و من جهة ثانية نجد أن المؤسسة لم تقم بتسويق فضلاتها الإنتاجية في سنة 2003 مما عمل على انخفاض قيمة الصادرات في هذه السنة . و يبين لنا الجدول التالي مبيعات المؤسسة من الفضلات الإنتاجية خلال السنوات 2001 ، 2002 ، 2003 على التوالي .

جدول رقم 11 : قيمة مبيعات المؤسسة في الفضلات خلال السنوات 2001 - 2003 .

البيان	2001	2002	2003
القيمة (10^6) دج	-	159.77	-
الكمية (طن)	-	1428	-

المصدر : مصلحة المحاسبة

كما يوضح الجدول الآتي قيمة الصادرات من الكوابل بالنسبة لإجمالي المبيعات خلال السنوات الثلاثة الأخيرة .

جدول رقم 12 : قيمة الصادرات من الكوابل بالنسبة لإجمالي المبيعات .

البيان	2001		2002		2003	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
المبيعات المحلية	3029.33	%92.27	3526.33	91.78	3639	97.66
الصادرات	253.77	%7.73	315.67	8.22	87	2.33
إجمالي المبيعات	3283	100	3842	100	3726	100

المصدر : مصلحة المحاسبة

*** الإشهار :** تقوم المؤسسة محل الدراسة بالتعريف بمنتوجاتها و نشاطها من خلال مشاركتها في المعارض الدولية و الوطنية و خاصة سوريا ، الأردن ، فرنسا ... و كذا باستعمال الأقراص المضغوطة (CD) التي تعرض منتجات المؤسسة و أشرطة الفيديو و الكاتالوجات (les catalogues) و المجلات ، كما أن الوحدة لها موقعا على شبكة الأنترنت لاستقبال مختلف الطلبات و شكاوي الزبائن عبر البريد الالكتروني التالي **ENICAB@wissal.dz** ، و تعمل المؤسسة جاهدة لجلب الزبائن عن طريق التعريف و الإشهار بصفة الجودة في منتوجاتها .

غير أن المختص بها هو عملية الإشهار و الترويج بمؤسسة ENICAB تخص بجهة مسؤولة تشرف على أو أفراد متخصصين بهذه المهمة .

*** التوزيع :** تقوم المؤسسة محل الدراسة بإعطاء أهمية كبيرة لنشاط التوزيع لمنتوجاتها و هذا على الصعيد المحلي و الأجنبي حيث أنها تقوم بالتوزيع في السوق الدولية من خلال إبرام عقود أو تقديم عروض المشاركة في المناقصات الدولية مثل عقود التصدير .

أما بالنسبة للسوق المحلية (الوطنية) فإن التوزيع يتم عن طريق نشر إعلانات في جريدة **(Les quotidiens Nationaux)** و هذا يتضمن مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في الموزع و المتمثلة في ما يلي :

أ- الشروط العامة : و هي مجموعة الشروط التي يجب توافرها في الموزع مثل :

- امتلاك للسجل التجاري .
- شهادة التأمين .
- حساب بنكي .
- محل تجاري أو مخزن تفوق مساحته 200م^2 و في منطقة تجارية .
- خبرة تفوق خمس سنوات في مجال الكوابل الكهربائية .
- الموثوقية .

ب – الشروط الخاصة : و هي بعض الشروط المتعلقة بكيفية التوزيع مثل :

- القدرة على ترقية و بيع منتوج وحدة بسكرة في السوق الوطنية .
- القدرة على تحقيق ربح 100 مليون دينار جزائري سنويا .
- القدرة على توزيع السلعة في مدة أقصاها 45 يوما .

و في المقابل تقوم المؤسسة بتوفير شروط معينة للموزع أهمها :

- تزويده بالوثائق التقنية الإشهارية الخاصة بالمؤسسة .

- الاستفادة بنسبة 10% من الأرباح الناتجة .

و تمتلك المؤسسة حاليا إحدى عشر موزعا في كل من الجزائر ، قسنطينة ، بومرداس ، خنشلة ، أم البواقي ، بجاية ، سطيف ، بسكرة ، الوادي ، حاسي مسعود ، و قد تم إجراء اتفاقيات حديثة مع كل من وهران و تلمسان .

*** التسعير :** تقوم مؤسسة بسكرة للكوابل بتحديد الأسعار انطلاقا من المقارنة مع أسعار المنافسين الأجانب و من ثم يتم تحديد نسبة الزيادة أو النقصان بالنسبة لها . ثم تعمل على وضع سعر البيع انطلاقا من التقرير الذي تعده بعد عملية المقارنة و كذا سعر التكلفة و الأسعار السائدة في السوق العالمية .

و تجدر الإشارة هنا إلى أن المؤسسة قد تقوم بتخفيض الأسعار بنسبة 10% لعملائها المميزين .

*** تسيير المنتوج النهائي :** تشرف على هذه العملية مصلحة تسيير المنتوج النهائي حيث تقوم باستقبال المنتوج النهائي من ورشات الإنتاج و تحرص على تخزينه و ترتيبه حسب النوع و الشكل و هذا بعد التأكد طبعا من صحة المعلومات الموجودة على وصل الدخول .

و رغم المجهودات التي تبذلها المؤسسة في سبيل تحسين الأنشطة المتعلقة بالوظيفة التسويقية إلا أنها تبقى دائما تواجه بعض المشاكل و العراقيل التي من بينها نذكر :

- عدم توفر وسائل و أماكن لائقة لاستقبال أعداد كبيرة من الزبائن .
- عدم توفر فاكس بمصلحة البيع .
- عدم وجود أفراد مكلفين بالإشهار .
- عدم وجود مكتب مكلف بدراسة السوق و المنافسين .

و بهذا نخلص إلى القول أن الوظيفة التسويقية للمؤسسة تساهم بكيفية وافرة في خلق القيمة للعميل و هذا عن طريق محاولة المؤسسة تحسين عملياتها من أجل إرساء و تحقيق مزايا الجودة المتفوقة في منتوجاتها و تخفيض تكاليفها و كذا التأكيد على حسن إرضاء لعملائها و لا سيما المؤسسات المهمة بالنسبة لها مثل سونلغاز و كوريب . غير أن مساهمة الوظائف الرئيسية (التموين ، الإنتاج ، التسويق) في تحقيق التفوق و إرضاء العملاء يبقى بلا شك مدعما بالوظائف الثانوية للمؤسسة و التي تعتبر أيضا مصدرا لإنشاء القيمة حسب M.Porter و هذا ما سنتطرق إليه في النقطة الموالية .

I. 3. 2. الوظائف الداعمة (الثانوية) للمؤسسة :

أولا : وظيفة البحث و التطوير :

تندرج هذه الوظيفة ضمن المهام التي تقوم بها دائرة التكنولوجيا و مراقبة النوعية و هي تعطي اهتماما كبيرا للجودة و هذا من خلال المصالح التي تتكون منها و هي :

*** مصلحة المخابر :** وهي تقوم بعدة مهام منها :

- مراقبة المواد الأولية و التأكد من جودتها .
- مراقبة المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع .
- مراقبة المنافسين (من حيث الأسعار، من حيث النوعية ...) .
- البحث في تطوير منتجات جديدة و كيفيات إنتاج مادة PVC .

<u>* مصلحة التكنولوجيا</u> : والتي تقوم بعدة مهام نذكر منها :

- متابعة مختلف الاستثمارات .
- التأكد من صلاحية إنتاج منتوجات جديدة .
- الإشراف على أجهزة المراقبة و القياس و متابعة فحصها .

<u>* مصلحة التجارب</u> : و تتمثل مهمتها في مراقبة المنتوج نصف المصنع و المنتوج النهائي .

إن مهام هذه المصلحة تتمثل في مجمل وظيفة البحث و التطوير تسعى لتطوير منتجات المؤسسة و هذا بهدف تحقيق التحسين المستمر ، كما أن المؤسسة تحاول من خلال هذه الوظيفة بلوغ كل أهدافها رغبة منها في تحقيق الاستمرار من خلال تحقيق الأهداف التالية :

- إيجاد حلول لمشاكل الزبائن .
- تقليص التكاليف .
- توسيع تشكيلة المنتجات.

و قد لوحظ وجود بعض النقائص في دائرة التكنولوجيا تعيق المحددات التي من خلالها نذكر :

- حرص مصلحة الشراء على شراء مواد أولية بأقل التكاليف مما يؤدي إلى التأثير على عنصر الجودة .
- نقص العمال من ذوي الخبرة في المهارات التي يمكن أن تحدث عند الإنتاج .
- نقص الإمكانيات و الوسائل اللازمة للبحث و التطوير .

ثانيا : وظيفة الصيانة :

تعتبر وظيفة الصيانة في المؤسسة محل الدراسة على جانب كبير من الأهمية و هذا حرصا على تحقيق صيانة كاملة لآلاتها و معداتها و تتم الصيانة بطريقتين :

أ- الصيانة الوقائية : و هي الطريقة الأكثر فعالية في المؤسسة لكونها تتكفل بمراقبة و اكتشاف الأعطال قبل وقوعها و هذا رغبة في تفادي تكاليفها الكبيرة إن حصلت المشكلة عند المؤسسة .

ب- الصيانة العلاجية : و هي طريقة تتم بتصليح الآلات بعد حصول العطل .

تشرƨ على ǀǁǂǃ الوƬيƪة دائرة الƮيانة التي تقوǄ بƎعداد مƸƺƺƻǀ سنوية و ƈسبوعية للرقابة على ǀǀǁǂ الأنتاƜ و المƟƼƦƬ في المƊسسة ǁو ǁǂتمامǀǁǂ الكبير ǀǁǂǃ الوƬيƪة بما يƊƮمǀǁ السير الحسǀǁ للعملية الأنتاجية ǂƜ ǀǁ وƬيƪة الƮيانة تعاني مǀǁ محدداƸǀ ǁǂǃǀǁ :

- نقƫ ƺƹƽ الƽيار الƼƨمة محليا حيƘ يتǁǂ اللجوƇ ǂلى ǂستراداǀǁǂ مǀǁ الƺƻارƜ .
- نقƫ الأفراد المƊǁǀǁǂيǀǁ في مجال الƮيانة .

ثالثا : وƲيƽƾة الموارد البƪرية :

تعد وƬيƪة الموارد البشرية في المƊسساǀǂ الحديƛة ǀǁǂ دور بارƨ و فعال في تحقيƾ التميƨ التنافسي ǀǁǂǃ و قد ƈƮƝƓ ينǀƸǁ ǂǃǀǁǂ كƫحد المداƸǀ ǁǂǃ الƨامة لƨيادة الكƺƹƭƟة و الƪعالية التنƬيمية في ƬǀǁǂǀƸǀ تƨايد حدة المنافسة بيǀǁ المƊسساǀǁ و ǀ سيما الƮناعية منǀǁǂǃ . و ǀǁǂǃ فƎǀǁǂ مƊسسة ENICA-Biskra ǁǂ تƳƲǀǁ علǀǁ ǂمية ǀǁǂǃ الوƬيƪة و ǁǂي تحاول بكل جǁǂودǀǁǂ لكي تستوعƹ كافة النشاƸǀ ǁǂǃ بالمƊسسة و سوƨ يتǁǂ التركيƨ في وƬيƪة الموارد البشرية على النقاƺ التالية :

*** تحديد الأجور** : يتǁǂ تحديد ƈجر كل عامل حسƹ Ʈعوبة و تƊǀǁǂيل المنƮƹ ǀǁǂ ǁǂǀǁ يتوǀǁǂ و حسƹ مداومتǀǁǂ كما ǂǀǁ الأجر يƸƻƻƹ لمعايير ƛابتة مƛل الأجر القاعدǀ و معايير متƸيرة مƛل عƟǀǁ المردود الجماعي و الƪردǀ .

*** الƪدماƘ الأجتماعية** : تقوǄ المƊسسة بتقديǄ جملة مǀǁ الƪدماǀǁ الأجتماعية التي يتǁǂ تحويلǁǂǀǁ سنويا بنسبة 0.2% مǀǁ كتلة الأجور و مǀǁ بيǀǁ الƪدماǀǁ المقدمة نجد : العمرة , الǁǂدايا ...ǁǂǀǂ .

* **تكوين الأفراد** : في بداية تƊسيƩ المƊسسة كاǀǁ التكويǀǁ عبارة عǀǁ تƊǁǂيل ǀ حيƘ تǁ التعاقد مƹ مƊسسة SKETIMPORT و ǀǁǂ مǀǁ ƈجل تƊǁǂيل العمال للعمل على الأǀǁ و المعداǀǁ , و بعد سنة 1998 ǂلى اليوǄ و بعد الحƮول على شǁǂادة الأيƨو ƈƮƝƓ تركيƨ المƊسسة حول كيƪية تسيير المǁǂاراǀǁ و متابعتǁǂا مǀǁ ƼƸƻǀ تسيير المعارƨ و تسيير الأفراد .

رابعا : وƲيƽƾة الوقاية و الأمن :

تقوǄ ǀǁǂǃ الوƬيƪة بمجموعة مǀǁ المǁǂاǄ نƤكر مǁǂǀǁ :

- التدƸƻǀ السريعة في حالة حوادƘ العمل .
- مراقبة تƊƛير ǂستعمال المواد الأولية و التي يحتمل ǀǁ تكوǀǁ لǁǂا ƈƮƻار على العمال .
- الحرƫ على سƼمة الأفراد مǀǁ الƼƮƸ الƮناعية و الƺƳƨ ǀǁ و الƨيوƮ و الأسمدة السامة .
- متابعة عملية الƮيانة الأǀǁ تجنبا لحدوƘ بعƯ الحوادƘ و الأƮرار .
- الحرƫ على ƈمǀǁ المƊسسة بواسƺة ƈعواǀǁ الأمǀǁ .

- متابعة حوادث العمل و الملفات البيعية .
- تسجيل و تحليل الحوادث و البحث عن أسبابها و معالجتها .

و عموما فإن الوظائف الدائمة في مؤسسة ENICA-Biskra تسعى كلها لتحقيق الأهداف المسطرة و هذا بالتكامل مع الوظائف الرئيسية . كما نجد أن المؤسسة وفي إطار تعزيز قدرتها التنافسية و خاصة في مجال الجودة و الأسعار تولي اهتماما كبيرا بتحسين وظائفها الرئيسية (التموين , الإنتاج , التسويق) و هذا بالإعتماد على عدة آليات نذكر منها :

- مراقبة جميع نشاطات و مهام التموين .
- الرقابة على جميع مراحل العملية الإنتاجية .
- إسترجاع المخلفات كالنحاس و الألمنيوم و بعض البلاستيك و إعادة بيعها .
- الإهتمام بإدارة علاقات العملاء و هذا بالتركيز على جودة و آجال الإستلام و تقديم التسهيلات من أجل الحفاظ على ولاء العملاء و وفائهم لمنتوجات المؤسسة .

II . حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة :

II . 1 نظام التكاليف بالمؤسسة :

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بحساب سعر التكلفة لمختلف منتوجاتها بإتباع طريقة التكاليف الكلية أي فهي بهذا تقوم بتحميل كافة الأعباء المباشرة و غير المباشرة سواء الثابتة أو المتغيرة على كل المنتوجات و الطلبيات بما فيها الملحقات . و قد لوحظ أنه رغم تقسيم الوحدة إلى مصالح و أقسام إلا أنها لا تستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل بإعتبارها أحد الطرق الجيدة و الملائمة لحصر كافة التكاليف و إرجاعها إلى مصادرها ليتم في الأخير تحميلها على مختلف المنتوجات بإستعمال مفاتيح التوزيع الملائمة . و بهذا فإن المؤسسة تقوم بحساب سعر تكلفة منتوجاتها بإتباع المنهجية التالية :

1- حصر كافة الأعباء المباشرة للمنتوج و التي تتكون أساسا من :
- تكلفة المواد الأولية .
- تكلفة اليد العاملة .
- تكاليف الإهتلاك .

2- تحديد نسبة مئوية من الأعباء المباشرة كأعباء غير مباشرة يتم تحميلها للمنتوجات أو الطلبيات .

3- حساب سعر التكلفة الإجمالي بالإعتماد على بطاقة سعر التكلفة. و فيما يلي تفصيل لكل خطوة من هذه الخطوات .

II . 1 . 1 تحديد الأعباء المباشرة :

*** تكلفة المواد الأولية :**

يعد هذا البند من التكاليف ذات الأهمية البالغة عند حساب سعر التكلفة لمنتوج معين في المؤسسة و من هنا تعمل مصلحة المحاسبة التحليلية على حساب تكلفة المواد المستهلكة أثناء الإنتاج بدقة كبيرة و هذا لأنها تمثل أكثر من نسبة 90% من تكلفة الإنتاج المباشرة .

و من أجل تحديد تكلفة المواد يعتمد المحاسب في البداية على وثيقة تسمى بطاقة المواد الأولية حيث تبين هذه الأخيرة كمية و نوعية المواد الضرورية لإنتاج وحدة معينة من الكابل عادة ما تكون 1000م بعدها يتم الاتصال بمصلحة المشتريات من أجل الحصول على تكلفة الوحدة من كل مادة و التي تحدد بدورها عن طريق هذين العنصرين : ثمن الشراء و مصاريف الشراء .

و في هذا الصدد نشير إلى أن المؤسسة تستخدم طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم مشترياتها و في بعض الحالات عندما يصعب على المحاسب الحصول على تكلفة المواد الأولية من مصلحة المشتريات فإنه يقوم بتحديد تكلفة هذه المواد بالاعتماد على السعر السائد في البورصة مضافا إليها نسبة معينة من المصاريف الممثلة لمصاريف الشراء و المتمثلة أساسا في الحقوق الجمركية و مصاريف النقل البحري و البري و مصاريف التفريغ الداخلي و الخارجي و الرسم على القيمة المضافة (ملحق رقم:2) .

*** تكلفة اليد العاملة :**

يتمثل هذا البند في تلك التكاليف المتعلقة باليد العاملة المباشرة القائمة على العملية الإنتاجية و من أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب هنا أيضا على بطاقة تسمى ساعات الإنتاج (Horaire de produit) حيث تبين هذه البطاقة جميع الخطوات التي يمر عليها المنتوج بالإضافة إلى الوقت الذي تستغرقه كل آلة في إنجازه , بعدها يتم الاتصال بمصلحة الأجور و هذا من أجل الحصول على عدد العمال القائمين على كل آلة و كذا الأجر الشهري لكل عامل , ليتم بعد هذا استعمال هذه المعلومات في تحديد التكلفة الإجمالية لليد العاملة المباشرة المتعلقة بمنتج معين .

*** تكاليف الآلات :**

يتمثل هذا البند في التكاليف المتعلقة بالآلات التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية لمنتوج معين و من أجل تحديد هذه التكلفة يعتمد المحاسب على نفس البطاقة السابقة (Horaire de produit) لكونها تعطي لنا الخطوات الخاصة بإنتاج المنتج و كذا الزمن الذي تستغرقه كل آلة لإنتاج وحدة معينة من المنتوج .

و تجدر الإشارة هنا إلى أن مؤسسة ENICAB تتبع طريقة الاهتلاك المتزايد في حساب أقساط الاهتلاك لمختلف الآلات و بهذا فإن المحاسب يقوم بالاتصال بالمصلحة المالية من اجل إيجاد تكلفة هذه الآلات المستعملة في العملية الإنتاجية حسب الزمن المستغرق في كل عملية تخص وحدة واحدة من المنتوج .

II .1 .2 تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة :

بعد عملية التحديد لكافة العناصر السابقة (تكاليف المواد الأولية , تكاليف اليد العاملة , تكاليف الإنتاج) تأتي المرحلة الثانية من عملية احتساب سعر التكلفة للمنتوجات في المؤسسة و هي تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة و المتمثلة في كل التكاليف الأخرى التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتوج و المتمثلة أساسا في :

- مصاريف الرئيس و الرسوم .
- المصاريف المالية .
- مصاريف متنوعة .
- إهتلاك المباني .
- مصاريف العمال غير المباشرين .
- مصاريف التوزيع .

و من خلال المعلومات التي أفادنا بها رئيس دائرة المحاسبة تبين لنا أن مؤسسة ENICAB تعتمد في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتوجات على تحديد نسبة معينة من مجموع التكاليف المباشرة التي تم حسابها في الخطوة الأولى , و لكن هذه النسبة يتم الاتفاق عليها في مجلس لجنة الأسعار و التي يتشكل أساسا من مدير المؤسسة و رؤساء المديريات الأخرى . إعتمادا على بيانات السنة الماضية و المتعلقة بالتكلفة المباشرة لمنتوج معين .

غير أن تحديدها يخضع لمجموعة من الشروط التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- يجب أن تحدد هذه النسبة إنطلاقا من أسعار السوق لهذا المنتوج .
- يجب أن لا تؤثر هذه النسبة على سعر التكلفة الإجمالي للمنتوج .
- مراعاة الأهمية النسبية للطلب في سوق هذا المنتوج .
- مراعاة قوة الطلب على هذا المنتوج و الكمية المنتجة منه .

و بهذا فإن هذه النسبة سوف تكون متفاوتة بين عائلات الكوابل فرعية و بين المنتوجات

كما أنه سوف يتم تحديدها من سنة لأخرى في نفس العائلة . و تجدر الإشارة هنا إلى أنه قد تصل نسبة تحديدها للتكاليف غير المباشرة هي 50% . كما أن هناك كوابل معينة لا يتم تحميلها بكافة التكاليف غير المباشرة المذكورة سابقا كإهتلاك المباني مثلا , و هذا نظرا لارتفاع تكلفة إنتاجها مما ينعكس سلبيا على المركز التنافسي للمؤسسة في سوق هذا النوع مما يؤدي إلى فقدان عملائها في حالة فرض سعر تكلفة مرتفع مقارنة لمنافسيها .

II .1 .3 حساب سعر التكلفة الإجمالي :

بعد تحديد النسبة من التكاليف غير المباشرة التي يتم تحميلها للمنتوجات و الطلبيات يتم إعداد ما يسمى ببطاقة سعر التكلفة (Fiche du prix de revient) و التي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

شكل رقم 30 : بطاقة سعر التكلفة .

رمز الكابل : نوعه : الكمية : النسبة :			وحدة القياس : KM		
رمز المادة	طبيعة المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
تكلفة المواد الأولية					
تكلفة اليد العاملة					
تكلفة الاهتلاكات					
تكلفة الإنتاج المباشرة					
مصاريف أخرى (غير مباشرة) .					
سعر التكلفة					

المصدر : مصلحة المحاسبة.

بالاعتماد على هذه البطاقة يتم تحديد سعر التكلفة الإجمالي لكل نوع من أنواع المنتوجات في المؤسسة و من ثم يتم تحديد سعر البيع المناسب لكل عميل حيث أن المؤسسة تقوم بتحديد أسعار بيع مختلفة حسب أهمية الزبون و التي يتم تقديرها على أساس رقم الأعمال الذي تحققه معه سنويا .

و عموما فإن المؤسسة عند قيامها بحساب سعر التكلفة لأي منتوج من منتوجاتها فإنها تعمل على التركيز على التحديد الدقيق لتكلفة المواد الأولية المستعملة خلال العملية الإنتاجية و ذلك نظرا للوزن الذي تمثله هذه العناصر من الهيكل التكاليفي للكوابل إذ يمكن أن تمثل تكلفة المواد الأولية أكثر من نسبة 90% من التكلفة الإجمالية لمنتوج معين مقارنة بالعناصر الأخرى .

و لغاية توضيح الأفكار لكيفية حساب سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة و كذا من أجل خدمة الغرض المتوخى من هذا البحث قمنا باختيار نوعين من الكوابل حيث أن النوع الأول يرمز له بالرمز NA 2X S (F) Y1 x 120 mm^2 RCR 18 / 30 KV أما النوع الثاني و الذي يرمز له بالرمز N2X BY 0.3 x 120 mm 2 RCR1K فهذا نادرا ما يتم تصنيعه نظرا لمحدودية الطلب عليه و قد تم في الآونة الأخيرة تقديم طلبية بشأنه بحجم كبير من طرف شركة سونلغاز .

التعريف بالمنتجات محل الدراسة :

* **صنف الكابل NA 2X S (F) Y1 x 120 mm^2 RCR 18 / 30 KV :**

ينتمي هذا النوع من الكوابل إلى عائلة كوابل التوزيع كما يعتبر أيضا من أهم الأنواع التي تحقق المؤسسة من ورائه رقم أعمال كبير مع شركة سونلغاز .

و يمكن إعطاء شرح مفصل لتسمية هذا النوع كما يلي :

N : إن هذا المنتج صنع وفق معايير دولية متفق عليها .

A : إن هذا المنتج مصنوع من مادة الألمنيوم .

2X : أما المادة العازلة الأولى هي المادة البلاستيكية من نوع PRC .

F : يرمز إلى الأشرطة الورقية المحيطة على الأشرطة النحاسية .

Y : يرمز إلى الغلاف الخارجي المصنوع من مادة PVC .

120 : يشير إلى مساحة المقطع النهائية لهذا الكابل .

أما فيما يتعلق بتسمية هذا النوع من الكوابل أما المراحل التي تتطلبها العملية الإنتاجية له فيمكن أن نوضحها فيما يلي :

مرحلة القلد : تعتبر عملية القلد أولى العمليات التي تمر بها كل أنواع الكوابل التي تنتجها المؤسسة . و تعرف أيضا عملية تمديد الأسلاك بحيث يعمل هذا التمديد على تقليص القطر الخارجي للسلك إلى قطر أقل منه و في هذه المرحلة من إنتاج الكابل الأول محل الدراسة يتم قلد أسلاك الألمنيوم إلى قطر 2.17مم و يتولى القيام بهذه العملية آلة القلد التي رمزها MKD24 و تلف الخيوط الناتجة حول البكرات ليتم نقلها للمرحة الموالية .

مرحلة الظفر : بعد عملية القلد و الالتفاف حول البكرات تقوم آلة الظفر بتجميع 35 خيط و قطر 2.17مم من بعضها البعض ليتم ظفرها حتى تصبح في صورة خيط واحد و هنا تبرز أهمية القلد في جعل الخيوط المظفورة من بعضها البعض تجعل عملية تحريك و تغيير وضعية الخيوط الناتجة سهلة و ممكنة .

مرحلة العزل بمادة PRC : تتم هذه المرحلة بواسطة آلة العزل أو التغليف و التي رمزها CV4 بتغليف الخيوط المضفورة بالمادة البلاستيكية PRC التي تمتاز بخصائص ثابتة مقارنة بالمادة PVC و هذا تفاديا للتآكل الذي يمكن أن يحدث نتيجة للحرارة المرتفعة في الناقل الكهربائي (خيوط الألمنيوم المضفورة) .

مرحلة التغليف بشرائط النحاس : تتم هذه المرحلة بواسطة الآلة التي رمزها CBM بلف الشرائط النحاسية لمنع الإشعاع الذي يمكن أن يحدث في الطاقة الكهربائية نتيجة الضغط المرتفع المار في الناقل الكهربائي .

مرحلة التغليف بشرائط الورق : بعد عملية التغليف بشرائط النحاس تتم بواسطة آلة الضفر التي رمزها MBA20 بلف الشرائط الورقية على الشرائط النحاسية و هذا تفاديا لتأثر الكابل بعامل الرطوبة و خاصة في الدول التي تتميز برطوبة عالية .

مرحلة العزل بمادة PVC : تعتبر هذه العملية آخر مرحلة في إنتاج هذا الصنف من الكوابل حيث تتم بواسطة الآلة التي رمزها MEHC 160/2 بتغليف الكابل بالمادة البلاستيكية PVC ذات اللون الأسود .

مرحلة المراقبة : من أجل ضمان جودة المنتوج تقوم فرقة مراقبة الجودة و المتكونة من عاملين بإجراء اختبارات على المنتوج للتأكد من عدم وجود أخطاء في المنتج النهائي و تعتمد عملية الرقابة على أسلوب العينات الإحصائية في الاختبار .

* **صنف الكابل N2X BY - 0. 3 x 120 mm² RCR 1KV** :

ينتمي هذا الصنف إلى الكوابل الصناعية يستعمل في توصيل الكهرباء داخل المباني الصناعية و قد تم في الآونة الأخيرة إرسال طلبية بشأنه من طرف شركة سوناطراك و هذا بحجم كبير يقدر بـ 150كلم فقط , و بنفس الطريقة السابقة يمكن إعطاء شرح مختصر يلي لتسمية هذا المنتج كالتالي :

N : أن هذا الصنف ذو معايير دولية متفق عليها .

2X : أن المادة العازلة الأولى هي PRC .

B : يرمز للشرائط الحديدية .

Y : أن المادة العازلة هي مادة PVC .

O : ترمز إلى أن النواقل معزولة .

3 : تشير إلى عدد النواقل في الكابل .

X : يرمز إلى الغلاف الخارجي المكون من مادة PVC .

كما أن العملية الإنتاجية لهذا النوع من الكوابل تتطلب المرور بمجموعة من المراحل التي تختلف كثيرا عن المراحل التي يمر بها الكابل الأول محل الدراسة و يمكن أن نورد لها شرحا هي الأخرى كما يلي :

مرحلة القلد : كما أشرنا سابقا تقوم آلة القلد التي رمزها MRD18 بتقليص قطر السلك النحاسي من القطر الأصلي 8 ملم إلى 2.14 ملم و تلف هذه الأسلاك حول البكرات الخشبية ليتم نقلها للمرحلة الموالية .

مرحلة الظفر : بعد عملية القلد و اللف حول البكرات يتم الانتقال لمرحلة الظفر حيث يتم تجميع 35 خيط مع بعضها البعض حتى تصبح في صورة خيط واحد .

مرحلة العزل : بعد عملية التجميع للخيوط الناتجة عن عملية القلد تتم عملية التغليف بمادة PRC حيث تقوم بهذه العملية الآلة التي رمزها MEHC125/2 .

مرحلة التجميع و العزل : بعد عملية العزل بمادة PRC تأتي مرحلة التجميع و العزل الثاني بمادة PVC حيث تتم هاتين العمليتين آنيا بواسطة آلتين هما على التوالي MWR/A التي تقوم بعملية التجميع ثم الآلة MEHC160/T التي تقوم بعملية العزل بمادة PVC .

مرحلة التغليف بالشرائط الحديدية : بعد عملية التجميع و العزل بمادة PVC تقوم الآلة التي يرمز لها بـ MBA90 بعملية التغليف بالشرائط الحديدية التي تعد بمثابة شرائط سلكية تعمل على المحافظة على الشكل الخارجي للكوابل في حالة الضغط حيث يمنعها من التمدد .

مرحلة التغليف النهائي : في هذه المرحلة تتم عملية التغليف بمادة PVC السوداء . و تقوم بهذه العملية الآلة التي رمزها MECH160 .

مرحلة المراقبة : كما هو الحال بالنسبة لكل المنتوجات في المؤسسة , تقوم فرقة مراقبة الجودة بفحص المنتوج و التأكد من أنه يطابق المواصفات المحددة و هذا من ناحية النوعية و سلامة الاستعمال .

II .2 حساب سعر التكلفة للمنتوجين محل الدراسة :

II .2 .1 حساب سعر تكلفة المنتوج NA 2X . S (F) Y 1 x 120 :

مثلما تم تقديمه في النقطة السابقة حول كيفية حساب سعر التكلفة في المؤسسة فإنه يمكننا القول أن حساب سعر التكلفة لهذا المنتوج يمر بالخطوات التالية :

تحديد الأعباء المباشرة :

- **تكلفة المواد الأولية :** يتم تحديد هذه التكلفة بالاعتماد على بطاقة المواد الأولية (ملحق رقم 3) و التي تبين لنا أن الكمية اللازمة من المواد الضرورية لإنتاج 1000 متر من هذا الكابل هي مبينة في الجدول التالي :

جدول رقم 13 : تكلفة المواد الأولية المستعملة في إنتاج الكابل NA 2X . S (F) Y 1 x 120

نوع المادة	الكمية المستعملة (كغ)	تكلفة كلغ الواحد (كغ)	التكلفة الإجمالية
سلك الألمنيوم	337.7	137.03	46275.03
حبيبات PRC (le 0595B)	44.4	61.21	2717.72
حبيبات PRC R (L.4201)	601.3	131.04	78794.35
حبيبات PRC (le 0516)	52	308.64	16049.28
GFS	14.6	1109.09	16192.71
شرائط النحاس	151.6	340.78	51662.25
GFS	9.2	1220.91	11232.37
Melange de PVC	480.7	235.92	113406.74
المجموع	1691.5	-	336330.45

مصلحة المحاسبة

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن مجموع الكميات من المواد التي تدخل في تصنيع هذا النوع من الكوابل هو 1691.5 كغ في كل 1 كلم و قد تم الحصول على تكلفة الكلغ الواحد من هذه المواد بالاتصال مع مصلحة المشتريات والتي زودتنا بالبيانات المتعلقة بمشتريات الثلاثي الأول من السنة الحالية .

و عموما فإن التكلفة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية هي 336330.45 دج و ذلك من أجل 1كلم من هذا الكابل .

- **تكلفة اليد العاملة :** إن تحديد هذه التكلفة يستدعي منا الاعتماد على بطاقة ساعات المنتج (ملحق رقم 4) حيث تحدد لنا هذه الأخيرة الورشات المساهمة في إنتاج هذا النوع من الكابل ليتم بعدها الاتصال بمصلحة الأجور لتحديد العمال القائمين على كل آلة من هذه الورشات و كذا الأجرة

الساعية لكل عامل من العمال و يعطي لنا الجدول التالي الآلات المساهمة في العملية الإنتاجية و كذا أعداد العمال القائمين عليها و الأجرة الساعية لكل عامل ليتم بعدها احتساب التكلفة الإجمالية لكل عامل حسب الساعات التي يستغرقها كل عامل لإنتاج 1كلم على كل آلة .

جدول رقم 14 : التكلفة الإجمالية لليد العاملة المشرفة على إنتاج الكابل .

الآلات	عدد العمال	أجرة ساعة	إجمالي الأجور في كل آلة	عدد ساعات التشغيل	الأجرة اللازمة لإنتاج 1كلم على كل آلة
MRD24	1 مشرف 1 مساعد	158.17 137.09	295.26	1.325	391.22
CV4	1 مشرف	183.59	183.59	4.630	850.02
CBN	1 مشرف 1 مساعد	148.25 143.11	291.36	2.120	617.68
MBA 20	1 مشرف 1 مساعد	148.25 143.11	291.36	4.340	1264.50
MEHC160/2	1 مشرف 1 مساعد	148.12 137.13	285.25	1.323	377.39
المجموع	9	-	-	13.718	3500.81

مصلحة المحاسبة

تم تحديد الأجرة الساعية لكل عامل بقسمة الأجرة الشهرية لهذا العامل على عدد ساعات العمل الشهرية و التي تقدر حسب مصلحة المستخدمين بـ 173.33 ساعة عمل لكل عامل. ومن خلال هذا الجدول يمكننا القول أن هذا النوع من الكوابل يساهم في إنتاجه 9 عمال موزعين على 5 آلات حيث نجد على كل آلة عامل مشرف و مساعد له (ما عدا الآلة MRD24 التي يشرف عليها عامل واحد) .

ǛƋ ƖǜƟƛǠƨ الأجور الساعية بيƋƌ العمال يمكƋƋ ƙرجاعƌƀ لعدة ƊسباƔ منƌƢ مستوǎ العامل , الƢبرة ǚ العƜǛاƘ الƈ ƒافية , عامل الƢبرة ... و عموما فƎƋ ƙنتاƚ 1 كƇƅ مƋ ƀƌƜ الكابل يستلƨƇ 9 عمال لمدة 13.718 ساعة , بƛعتبار ƋƊ الساعة مقسمة ƙلى100 جƨƇ و ƀƍƌ بƗجرة ƙجمالية تقدر بـ 3500.81 دƜ .

- **تكلفة الƈƉƛƜƊ** : كما سبƀ و ƋƊ ذكرنا ǚ يتƇƒ حساƔ الƈƛƉǛƊƜ بالƈعتماد على بƒاقاƘ ساعاƘ الƜƀƌ المنتولƌ و التي تبيƋƌ الƈƗǛƘ المساƀمة مباشرة في العملية الƈنتاجية ǚ ƀƍ تقوƇƅ مƇ لحة المالية بƛحتساƔ ƊقساƇ الƈƉƛƜǛƊ السنوية لƗǛƘ و ƀƍƌ بƛستعمال ƇƊريقة الƈƉƛƜǛƊ المتƨايد و قد سمƇ لنا الƈتƇال بالمƇ لحة المالية بالحƇ ول على القسƇ السنوǐ للƈƉƛƜǛƊ كل ƈلة مƋƌ الƈƗǛƘ التي ساƀمƘ في ƙنتاƚ الكابل NA2X S (F) Y 1X120 (الملحƀ رقƇ : 6) مما مكننا مƋƌ ƙعداد الجدول التالي :

جدول رقƇ 15 : تكلفة ƈƉƛƜƀǛƊ الƈƗǛƘ المستƢدمة في ƙنتاƚ الكابل NA2X S (F) Y 1X120 .

الƈƗǛƘ	قسƇ الƈƉƛƜǛƊ السنوǐ (دƜ)	قسƇ الƈƉƛƜǛƊ الساعي	عدد ساعاƘ التشƔيل	تكلفة الƈƉƛƜǛƊ لكل ƈلة
MRD24	1239677.67	681.14	1.325	902.51
CV4	5730403.29	3148.57	4.630	14577.88
CBM	1086271.57	596.85	2.120	1265.32
MBA2	228810.39	125.72	4.340	545.63
MEHC 160/2	263868.95	144.98	1.323	191.81
المجموƑ	8549031.87	/	13.718	17483.15

مƇ لحة المحاسبة

يقدر عدد ساعاƘ تشƔيل الƈƗǛƘ في السنة بـ 1820 ساعة لكل ƈلة و على ƀƍƌ الƈساƩ يتƇƒ ƙحتساƔ قسƇ الƈƉƛƜǛƊ الساعي لكل ƈلة و ƀƍƌ بقسمة قسƇ الƈƉƛƜǛƊ السنوǐ لكل ƈلة على عدد ساعاƘ التشƔيل .

و لمعرفة الƋƌƨمƋ الƈƇƨ ǐƀƌ تستƔرقƌ كل ƈلة لƈنتاƚ 1 كƇƅ مƋƌ ƀƍƌ الكابل يمكننا التوƇ ل ƙلى تكلفة الƈƉƛƜǛƊ الƈجمالية لكل الƈƗǛƘ و التي قدرƘ بـ 17483.15 لƈنتاƚ ƀƍƌ النوƑ مƋƌ الكوابل .

و بƍƌƀƍƌ يمكننا القول ƊنƌƇ تƇ تحديد كافة التكاليƜ المباشرة التي تستلƨمƌƢ العملية الƈنتاجية لـ 1 كƇƅ مƋƌ ƀƍƌ الكابل في مƊسسة ENICAB و التي تبلƟ قيمتƌƢ الƈجمالية 357314.41 دƜ و ƀƍƌ ما يبينƌƀ لنا الجدول التالي :

التكاليƜ المباشرة	القيمة (دƜ)

تكلفة المواد الأولية	336330.45
تكلفة اليد العاملة	3500.81
تكلفة الاهتلاكات	17483.15
المجموع	357314.41

II. 2. 1. 2. تحديد التكاليف غير المباشرة :

لقد حددت لجنة الأسعار لمؤسسة ENICAB نسبة 30% من تكلفة الإنتاج المباشرة كتكاليف غير مباشرة من النوع من الكوابل . و قد تم تحديد هذه النسبة لعدة إعتبارات نذكرها كالتالي :

- إن النسبة الكبيرة من رقم الأعمال التي تحققها المؤسسة من بيع هذا الكابل يكون من سونلغاز التي تربطها مع المؤسسة نسبة تبادل من المؤسسات الأخرى .
- التكلفة الإنتاجية المرتفعة لهذا الكابل .
- إن هذا الكابل يتطلب مدة طويلة لإنتاجه وحدة واحدة منه مقارنة مع الكوابل الأخرى .

و عليه فإن قيمة التكاليف غير المباشرة = تكلفة الإنتاج x 30%

= 357314.41 x 30%

= 107194.32 دج .

و منه يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة قدرت قيمتها بالنسبة لهذا الكابل بـ 107194.32 دج لكل 1 كلم .

II. 2. 1. 3. حساب سعر التكلفة الإجمالي :

بعد ما تم تحديد كل من التكاليف المباشرة و قيمة التكاليف غير المباشرة لهذا الكابل تأتي الخطوة التالية و هي حساب سعر التكلفة الإجمالي أين يتم جمع كل القيم السابقة للبنود التكاليفية في بطاقة سعر التكلفة كما أن المؤسسة تقوم بإعداد بطاقة التكلفة المتعلقة بهذا الكابل لكل عميل على حدا و هذا تمييزا لها في أسعار البيع تستخدمها المؤسسة أن تحدد لكل عميل سعرا للبيع يتلاءم مع بقية العملاء و هذا وفقا لأهمية النسبية لكل عميل مقارنة بباقي العملاء . ويعطي الجدول التالي سعر التكلفة الإجمالي للكابل NA2 XS(F) Y 1x120 .

جدول رقم 16 : بطاقة سعر التكلفة للكابل NA2 XS(F) Y 1x120 .

رمز المادة	اسم المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
1200291	سلك الألمنيوم	كغ	337.7	137.03	46275.03
3040595	حبيبات le 0595B PRC	كغ	44.4	61.21	2717.72
3034201	حبيبات (XL - 4201R)	كغ	601.3	131.04	78794.35
3040516	حبيبات le 0516	كغ	52	308.64	16049.28
-	GFS	كغ	14.2	1109.09	16192.71
1103010	شرائط النحاس	كغ	151.6	340.78	51662.25
-	GFS	كغ	9.2	1220.91	11232.37
2440501	Melange de PVC	كغ	480.7	235.92	113406.74
تكلفة المواد الأولية					336330.45
تكلفة اليد العاملة					3500.81
تكلفة الآلات					17483.15
تكلفة الإنتاج					357314.41
الهامش الربح (النسبة: 30%)					107194.32
سعر التكلفة					464508.73

مصلحة المحاسبة

مLJ JǓP IŖŇ الجدول يتبيLJ لنا LJŊ سعر التكلفة IŖŇǰ الكابل ǋو 464508.73 دلل للوحدة الواحدة . كما LJŊ تكلفة المواد الأولية تشكل ما يتجاوƨ نسبة 72% مLJ سعر التكلفة .ويقدǉ لنا الجدول التالي سعر التكلفة الأجمالي للكمية المنتجة مLJ IŖŇ النوY مLJ الكابل .

1800	الكمية المنتجة
464508.73 دلل	سعر التكلفة الوحدوǐ
836115714 دلل	سعر التكلفة الأجمالي

II .2 .2 حساƙ سعر تǰلفة المنتوƨ : NA2X BY - 03 X 120 :

II .2 .2 .1 تǂديد الأعباء المباǂرة :

*** تكلفة المواد الأولية :**

دائما بالأعتماد على بƭاقة المواد الأولية IŖŇǰ الكابل (ملحق رقǉ :5) يتبيLJ لنا LJŊ IŖŇ المنتول يتكوLJ مLJ النحاΣ بالدرجة الأولى ǫǒ تقدرالكمية التي تستǼلكǼا الوحدة الواحدة بـ 3347.00 كƨ كما تستǼلǂ ما يقدر بـ 1554.8 كƨ مLJ مادة البǓستيǂ اما المواد الأǍرƽ فيتǉ أستعمالǼا بكمياƘ قليلة جدا . و يعƭي لنا الجدول التالي الكمياƘ التي يتƭلبǼا أنتاǰ 1 كلǉ مLJ IŖŇ الكابل مLJ كل مادة و IŖǰ تكلفتǼا التي ƨودتنا بǼا مǆلحة المشترياƘ .

جدول رقǉ 17 : تكلفة المواد الأولية المستعملة في أنتاǰ الكابل NA2X BY - 0.3 x120 .

التكلفة الأجمالية	تكلفة (كƨ) الواحد	الكمية المستعملة (كƨ)	نوY المادة
641921.13	191.79	3347.0	النحاΣ
14410.28	90.46	159.3	مادة PRC
2336.48	274.88	8.5	catalyseur le 4476
0.43	0.76	0.57	MCM أحمر
0.87	1.52	0.57	MCM أبيƯ
0.49	0.86	0.57	MCM أƨرƼ
49464.61	68.03	727.1	مادة البǓستيǂ ƫنƹ MO9-01
2.75	1.31	2.1	

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مادة Talc مادة بلاستيك نوع M5-E1N Bande d acier مادة البلاستيك نوع M5-02 noir	224.3 708.4 444.1	54.58 57.29 235.92	12242.29 38459.04 104772.07
المجموع	5622.5	-	863610.44

مصلحة المحاسبة

* **تكلفة اليد العاملة :** بالاعتماد على بطاقة المنتوج النهائي من الكابل (ملحق رقم:5) يتبين لنا أن الآلات المساهمة في عملية إنتاج هذا النوع هي كالتالي : (MHD18 , MEHC125/2 , MWR/A , MEHC160T , MEHC160T , M6A 90) .

كما يسمح الانتقال إلى مصلحة الأجور بتحديد العمال القائمين على هذه الآلات و كذا الأجرة الساعية لكل عامل , و باتباع نفس الخطوات السابقة يمكن رسم الجدول التالي و الذي يسمح لنا بالتوصل إلى الأجرة اللازمة لإنتاج 1 كلم من هذا الكابل .

جدول رقم 18 : أجرة العمال القائمين على آلات إنتاج الكابل N2X BY - 0.3 x120 .

الآلات	عدد العمال	أجرة الساعة (دج)	إجمالي الأجرة في كل آلة	عدد ساعات التشغيل	الأجرة اللازمة لإنتاج 1 كلم في كل آلة
MRD 18	1 مشرف 1 مساعد	153.26 137.13	290.39	2.968	861.88
MEHC 125/2	1 مشرف 1 مساعد	158.11 154.66	312.77	0.36	738.14
MWR/A	1 مشرف 1 مساعد	172.84 160.91	333.75	0.763	254.65
MEHC/160T	1 مشرف 1 مساعد	148.12 137.13	285.25	1.998	569.93
M6A90	1 مشرف 1 مساعد	150.81 147.28	298.09	2.067	616.15

MEHC/160	1 مشرف 1 مساعد	156.11 156.66	314.77	1.214	382.13
المجموع	12	/	/	11.37	3422.88

مصلحة المحاسبة

من خلال هذا الجدول يتضح لنا أن هذا النوع من الكوابل يساهم في إنتاجه 12 عامل موزعين على 6 آلات حيث يشرف على كل آلة عامل واحد و مساعد له . و يستغرق إنتاج 1كلم منه مدة 11.37 ساعة من الزمن باعتبار أن الساعة مقسمة إلى 100 جزء و بأجرة إجمالية قدرت بـ 3422.88 دج .

* **تكلفة الاهتلاك :** تتم عملية تصنيع هذا الكابل باستعمال ستة آلات و باتباع نفس الطريقة السابقة في حساب تكلفة الاهتلاك يمكننا التوصل إلى التكلفة الإجمالية للاهتلاك الآلات حسب المدة الزمنية المستغرقة لإنتاج 1 كلم من هذا الكابل و هذا ما يوضحه لنا الجدول التالي :

جدول رقم 19 : تكلفة اهتلاك الآلات المستعملة في إنتاج الكابل N2X BY - 0.3 x120/1KV .

الآلات	قسط الاهتلاك السنوي	قسط الاهتلاك الساعي (دج)	عدد ساعات التشغيل	تكلفة الاهتلاك لكل آلة
MRD 18	983397.73	540.33	2.968	1603.69
MEHCR5/2	1346737.16	739.97	2.36	1746.33
MWR/A	1615645.68	887.72	0.763	677.33
MEHC/160T	263868.95	144.98	1.998	289.67
M6190	1192665.03	655.31	2.067	1354.53
MEHC/160	263868.95	144.98	1.214	176.01
المجموع			11.37	5847.56

مصلحة المحاسبة

إن تكلفة الاهتلاك للآلات المستعملة في إنتاج وحدة واحدة من هذا الكابل هي 5847.56دج. و بهذا يمكننا القول أنه تم حساب كافة التكاليف المباشرة التي تستلزمها العملية الإنتاجية لوحدة واحدة من هذا الكابل في المؤسسة و التي تبلغ قيمتها الإجمالية 872880.88 دج . وهذا ما يبينه الجدول التالي :

التكاليف المباشرة	القيمة (دج)

تكلفة المواد الأولية	863610.44
تكلفة اليد العاملة	3422.88
تكلفة الإهتلاك	5847.56
المجموع	872880.88

II . 2 .2 .2 تحديد التكاليف غير المباشرة :

لقد حددت لجنة الأسعار للمؤسسة نسبة 20% من تكلفة الإنتاج المباشرة لتغطية الطلبية من الكابل كتكاليف غير مباشرة (مصاريف إدارية) و هذا بإعتبار أساسي و هو حجم الطلبية المقدر بـ 15كلم فقط لشركة سونطراك و عليه فإن قيمة التكاليف غير المباشرة = تكلفة الإنتاج x 20% .

= 872880.88 x 20% .

= 174576.18 دج .

و منه يمكن القول أن التكاليف غير المباشرة لتغطية الطلبية قدرت بـ 174576.18 دج للوحدة الواحدة .

II . 2. 2. 3 حساب سعر التكلفة الإجمالي :

يتم جمع كل القيم للبنود التكاليفية السابقة في بطاقة سعر التكلفة التي سوف تعدها مصلحة المحاسبة لمؤسسة سونطراك . و يعطي الجدول التالي سعر التكلفة الإجمالي للكابل N2X BY 0.3 x 120 1KV .

جدول رقم 20 : بطاقة سعر التكلفة للكابل N2X BY 03 X 120 1KV .

اسم المادة	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة
النحاس	كغ	3347.0	191.79	641.921.13
مادة PRC	كغ	159.3	90.46	14410.28
catalyseur le 4476	كغ	8.5	274.88	.2336.48
MCM أحمر	كغ	0.57	0.76	0.43
MCM أبيض	كغ	0.57	1.52	0.87
MCM أزرق	كغ	0.57	0.86	0.49
مادة البلاستيك نوع MO9-01	كغ	727.1	68.03	49464.61
مادة Talc	كغ	2.1	1.31	2.75
مادة بلاستيك نوع M5-E1N	كغ	224.3	54.58	12242.29
	كغ	708.4	57.29	38459.04

Bande d acier مادة البـّستيا M5-02 noir Ƨ ﻨ ﺗ	ﻛﻎ	444.1	235.92	104772.07
تكلفة المواد الأولية				863610.44
تكلفة اليد العاملة				3422.88
تكلفة الأعباء				5847.56
تكلفة الأنتاﺝ				872880.88
المƧاري الأﺩرﺓ (النسبة 20 %)				174576.18
سعر التكلفة				1047457.06

مﺗلحة المحاسبة

مƦ خلاﻝ الجدول السابق يتبيƥ لنا أƥ سعر التكلفة الإﺟمالي الكابل هو : 1047457.06دﺝ للوحدة الواحدة كما تشكل تكلفة المواد الأولية نسبة كبيرة جدا مƥ سعر التكلفة إﺫ تتجاوز نسبة 82 % .ويقدﻡ لنا الجدول الآتي سعر التكلفة الأجمالي للكمية التي سوﻑ تنتجها المƌسسة لشركة سونﻁرا .

الكمية المنتجة	150 كلﻡ
سعر التكلفة الوحدوﻱ	1047457.06دﺝ
سعر التكلفة الأجمالي	157118559دﺝ

III . إقترح نموﺫﺝ لنﻅاﻡ ABC في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل – بسكرة - :

لقد تعرفنا في المبحث السابق على الﻁريقة التي تتبعها المƌسسة الوﻁنية لﺼناعة الكوابل الكهربائية في حساﺏ سعر التكلفة لمنتوجاتها المختلفة و لعل ما يسترعي إنتباهنا هو كيفية معالجة التكاليﻑ غير المباشرة إﺫ تحمل كنسبة مئوية مƥ تكلفة الأنتاﺝ المباشرة لكل نوﻉ مƥ أنواﻉ الكوابل بشروﻁ معينة , و هﺫا الأجراﺀ في الحقيقة لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتوﺝ مما ينجﻡ عنه تشويه حقيقي في حساﺏ التكاليﻑ .

و عليه , فƎنه لتحسيƥ تحديد التكلفة في المƌسسة يستدعي إحداث تغيير كلي في النﻅاﻡ الحالي بالشكل الﺫﻱ يحقق قياس أفضل لتكاليﻑ المواد التي يتﻁلبها كل منتوﺝ و هﺫا مƥ خلاﻝ :

- زيادة تتبع التكاليف المباشرة .
- زيادة عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة .

و لعل أهم هذه التحسينات يتطلب بدوره استخدام كافة مصادر المعلومات المتاحة قدر الإمكان و هذا من خلال :

- المقابلة مع أفراد المؤسسة .
- الملاحظة الشخصية و قياس الأنشطة .
- تحليل التكلفة و كيفية التسجيل .

فإذا كان نظام ABC و الذي تم التعرض لجانبه النظري بكثير من التفصيل هو النظام الذي يتتبع أكبر قدر من التكاليف مباشرة إلى المنتوجات على أساس الأنشطة التي تتسبب في حدوث هذه التكاليف فضلا عن استخدامه لفكرة مجموعة التكلفة المتجانسة (cost pool) عند تحديد مجموعات التكلفة غير المباشرة فهذا يعني أن محاولة تصميم نموذج لهذا النظام في مؤسسة ENICAB سيكون مساهمة فعالة في تحسين تحديد التكلفة في المؤسسة غير أنه قبل الشروع في اقتراح نموذج لنظام ABC في مؤسسة ENICAB يجدر بنا أن نشير إلى أن الإطلاع على بعض التجارب الفعلية في تطبيق هذا النظام سيكون من الأهمية بمكان و هذا من أجل الاستفادة و الاسترشاد بخطوات منهجية صحيحة و دقيقة .

و في هذا الإطار سيتم الاعتماد على بعض التجارب الأمريكية و الفرنسية لتطبيق النظام و التي تم عرضها في دراسة مقدمة من مجموعة من الباحثين نذكر منهم : L-Bescos , C. Mendoza , L.Ravignon و غيرهم .

فاستنادا إلى هذه الدراسات يمكن القول أن المنهجية المتبعة في بناء أو تصميم نموذج على أساس الأنشطة في أية مؤسسة يتلخص في الإطار العام الموضح في الشكل التالي حيث يتشكل هذا الإطار من مرحلتين أساسيتين و هما :

- إنشاء دليل الأنشطة أو ما يعرف بقائمة الأنشطة .
- حساب سعر التكلفة لمختلف الأغراض .

شكل رقم 31 : مراحل تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة .

(1) : إنشاء قائمة الأنشطة .

تحديد أهداف المشروع	إحصاء الأنشطة	إعداد أدوات الأنشطة

(2) : مراحل حساب سعر التكلفة أو تطبيق نظام ABC على الأنشطة .

تحديد المسببات	توزيع الموارد على الأنشطة	ربط الأنشطة بأغراض التكلفة

و فيمل يلي سوف نتطرق للمراحل المنهجية مع تبيان كل مرحلة على الوحدة محل الدراسة .

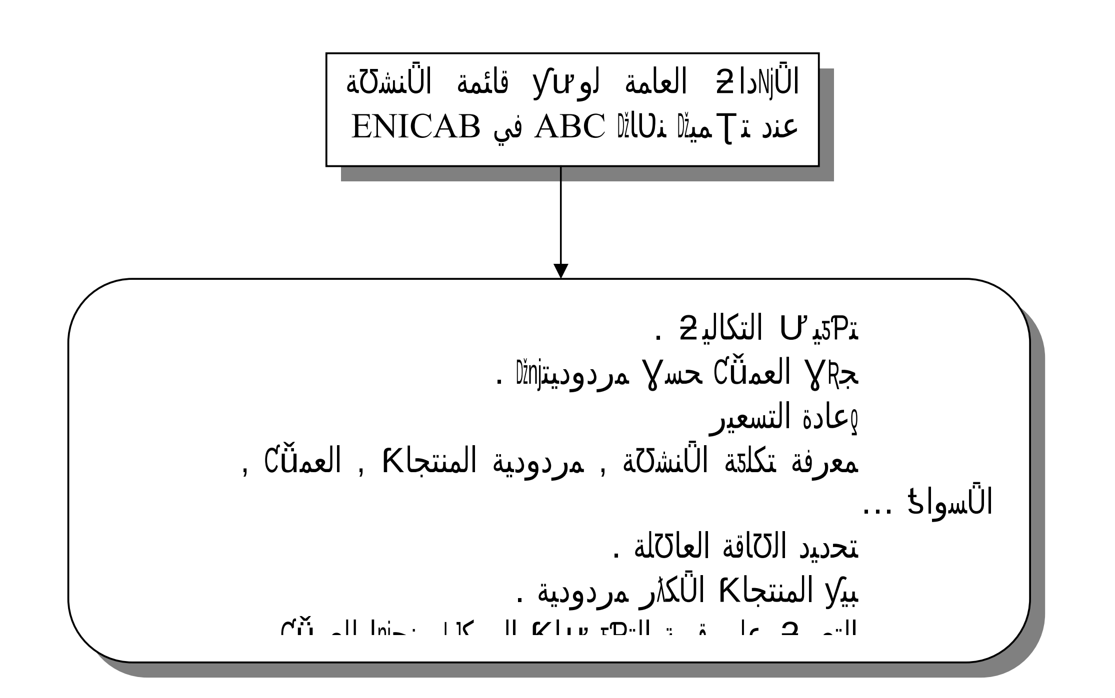
III. 1 إنشاء قائمة الأنشطة :

يكتسي إعداد قائمة الأنشطة دور مهما في و نظام التكاليف المرتكز على الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية ، كما تعتبر المرحلة المنهجية الأساسية لنمذجة المؤسسة نحو التمثيل الأفقي القائم على المدخل العملياتي و ذلك من خلال تحديد كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم و مصلحة من مصالح المؤسسة .

غير أنه قبل إعداد قائمة الأنشطة يجب أولا تحديد الأهداف العامة التي يمكن للمؤسسة من خلالها تعريف توجهاتها على إمتداد مشروع نظام التكاليف ABC .

III. 1. 1 تحديد الأهداف :

إن تحديد الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها يعد من المتطلبات الأولى لإعداد قائمة الأنشطة و هي شرط ضروري لتوجيه المؤسسة على طول مدة و نظام التكاليف ABC فيها و تحديد فيما يتعلق بدرجة الدقة في توزيع مختلف الأنشطة.و في ما يلي أهم الأهداف العامة التي يمكن لمؤسسة ENICAB التي تسعى في تحقيقها في ظل الظروف الحالية للسوق لتعمل على توجيه عملية مسيرة و نظام التكاليف ABC فيها .



III . 1. 2 مراحل إعداد قائمة الأنشطة :

من أجل إعداد قائمة الأنشطة يجب المرور بالمراحل الستة التالية :

<u>المرحلة I : تحديد فريق المشروع :</u>

إن نجاح نظام ABC في أية مؤسسة يتطلب في البداية مشاركة كل من مسيري القمة و المسيرين العمليين في تحديد الأهداف و متابعتها و هذا يعني أن القيمة المضافة لتطبيق هذا النظام في المؤسسة يتجسد بفاعلية إلا إذا كان فريق المشروع يضم كل المسؤولين للمشاركة في إعداد قائمة الأنشطة و اختيار المسببات .

<u>المرحلة II : وضع قائمة أنشطة أولية :</u> تتم هذه الخطوة بعدة الكيفيات التالية :

- تكوين فريق المشروع حول أهداف و مبادئ نظام ABC .
- مقابلة شخصية مع أكبر عدد من عمال المؤسسة .
- تنظيم اجتماعات تضم كل الأشخاص و المسؤولين عن المراحل المختلفة لمساهمتهم في الفهم العميق لفكرة الأنشطة الأفقية و العمليات .

<u>المرحلة III : إنهاء قائمة الأنشطة :</u> هذه المرحلة تهدفان إلى ما :

- التأكد من أن كل نشاط يعبر فعلا عما يجري في المؤسسة و هذا سواء بإضافة قيمة للعمل أو باستهلاكه لموارد كثيرة .
- التأكد من أن عدد الأنشطة لا يخل بفائدة النظام .

و يمكن تحقيق الهدفين السابقين باتباع ما يلي :

- تقسيم كل مرحلة إلى عدد يتراوح بين 3 إلى 7 أنشطة .
- عدم تجاوز الأنشطة الخمسين نشاط و هذا حتى تكون عملية .
- تجميع الأنشطة التي تستهلك أقل من 1% من الموارد مع أنشطة أخرى .

<u>مرحلة IV : تعريف كل الملحقات المتعلقة بكل نشاط :</u>

يجب تجميع عدد معين من المعلومات المتعلقة بكل نشاط و الجدول التالي يعطي قائمة لهذه المعلومات و التي إن جمعت تعطي ما يمكن تسميته بقاموس الأنشطة .

جدول رقم 21 : بطاقة المعلومات الضرورية لكل نشاط منجز في المؤسسة .

اسم النشاط	يأخذ شكل فعل أو مجموعة أفعال
تعريف	يعطى تعريف دقيق ومحدد لكل الخطوات و المهام التي يحتويها كل نشاط مقدمة بذلك تصورا مشتركا لكل أفراد المؤسسة .
المورد	من يعطي النشاط (مورد خارجي أو مصلحة داخلية) .
العميل	من يتلقى النشاط الموالي (عميل خارجي أو مصلحة داخلية) .
المواد المستهلكة	كل الوسائل البشرية , المالية , التسويقية , التكنولوجية , المستعملة من طرف النشاط .

Source : P.Bescos et Al . OP cit . P : 247

المرحلة V : قياس الزمن الذي يستغرقه كل نشاط و الكميات التي ينتجها :

إن الساعات التي يقضيها الأفراد و العمال في إنجاز الأعمال ليست محددة في غالب الأحيان و لهذا فإن تقييمها سيكون أمرا أساسيا و مهما باتباع التكرارات التالية :

- توعية الأطراف المعنية بأهمية جمع المعلومات المتعلقة بالمهام و كميات الإنتاج لكل نشاط بما يعمل على تحسين نوعية القرارات التي تتخذها الإدارة . و من هنا يتبين مدى أهمية مشاركة العمليين في تنفيذ مشروع ABC في المؤسسة مما يجعل مشاركة أكبر لنجاح تطبيقه .
- البحث عن طريقة لجمع المعلومات حول المهام و الكميات , ويعد من بين البطاقات زمنية بصورة دائمة أو دورية (شهريا , أسبوعيا ...) أداة ملائمة لهذا الغرض , و قد تساعد هذه الأداة أيضا على معرفة عدد المسببات لتحميل تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة . و يعطي لنا الجدول التالي مثال من بطاقة لتسجيل الوقت و الكميات المنتجة .

شكل رقم 32 : مثال على بطاقة زمنية و الكميات المنتجة .

المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل – بسكرة –
المصلحة :
اسم المنتوج :
اليوم / الشهر / السنة .

الأيام	رمز النشاط	المهام	الكميات المنتجة	ملاحظات
السبت	....	.....	....	....
الأحد	....	.....	....	....
الاثنين	....	.....	....	....
الثلاثاء	....	.....	....	....
الأربعاء	....	.....	....	....
المجموع				

المصدر : إعداد الباحثة

مرحلة التجميع VI : تجميع الأنشطة :

يتم القيام بهذه الخطوة من أجل تفادي إنشاء قائمة أنشطة طويلة الأمر الذي يجعلها وسيلة غير عملية لحساب سعر التكلفة . و من بين أهم الأشكال التجميعية للأنشطة نذكر :

*** التجميع في عمليات تنظيمية :**

يتم تجميع الأنشطة المتسلسلة فيما بينها و التي تسعى لتحقيق هدف مشترك و يقدم المثال التالي تسلسل الأنشطة المكونة لعملية الفوترة في مؤسسة ENICAB .

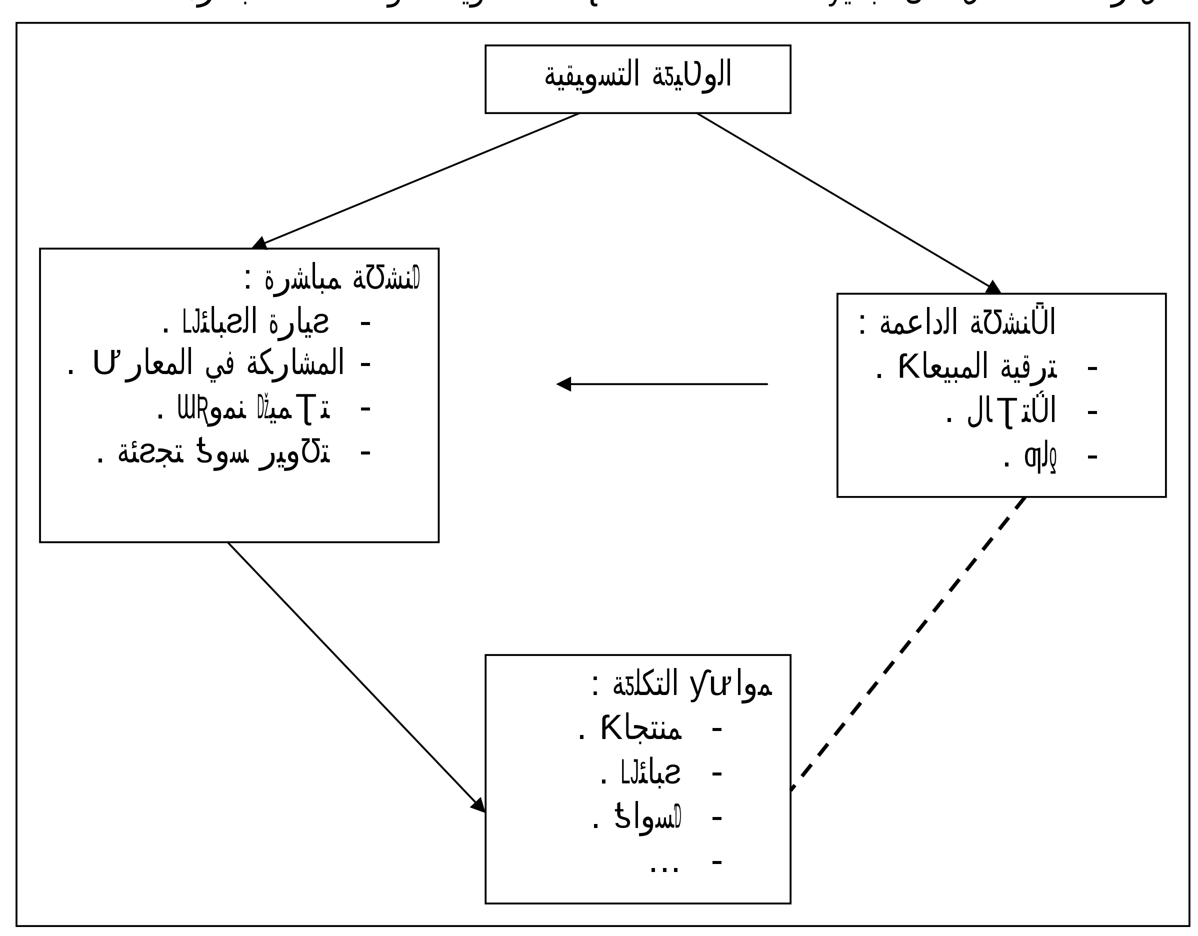
المهام	تسيير المنتوج النهائي			التجارية			المحاسبية		
الأنشطة	ن1	ن2	ن3	ن4	ن5	ن6	ن7	ن8	ن9
	X ←				X ←		X ←		

من خلال هذا المثال يظهر لنا أن المهام الثلاثة تشترك في عملية واحدة و هي الفوترة , و هذا من خلال ثلاثة أنشطة , حيث أن كل نشاط يتم في مرحلة معينة , و في هذا الصدد نشير إلى أن المدخل التقليدية تفشل في إظهار هذه العلاقات الأفقية بين الأنشطة و المهام لكونها تعتمد على الهيكلة العمودية القائمة على أساس مبدأ المسؤولية و نظام الأوامر و بهذا التجميع تستطيع المؤسسة تجاوز هيكلها التنظيمي العمودي نحو هيكلة أفقية مرنة تساهم في تحقيق الأهداف بأكبر قدر من الكفاءة و الفعالية .

*** تجميع الأنشطة غير المباشرة نحو الأنشطة المباشرة :**

إن هذا التجميع يخص وظائف الدعم بالمؤسسة , أين تكون العلاقة بين هذه الوظائف و المنتوجات و أغراض تكلفة مباشرة غير واضحة دائما . و يعطي لنا المثال التالي كيف يمكن تحميل الأنشطة المباشرة بسهولة بأغراض التكلفة عكس الأنشطة الداعمة التي تمر أولا بالأنشطة المباشرة لكونها لا يمكن تحميلها مباشرة بالأغراض المتعلقة ليتم بعد هذا تحميلها للأغراض بواسطة مسببات التكاليف .

شكل رقم 33 : مثال على تجميع الأنشطة الداعمة لمصلحة التسويق نحو الأنشطة المباشرة



Source : L.Bescos et Al OP.cit .P.

*** التجميع في عائلات الأنشطة أو وظائف كبيرة :**

إن التجميع يكون غرضه التبسيط و تسهيل الفهم عند مجموع العمال و تلجأ المؤسسة إلى تجميع قائمة الأنشطة في وظائف مثل : التصميم , الإنتاج , التسويق , الإدارة , إلخ ...

إن كل التجميعات السابقة تعمل على جعل قائمة الأنشطة التي تم إعدادها أكثر ملائمة لمتطلبات الاستعمال و فهمها من طرف :

- تفادي التعقيد المتزايد عند حساب سعر التكلفة .
- تسهيل استعمال أدوات قائمة الأنشطة من طرف المسيرين و العمليين .
- الحصول على نموذج أنشطة مثالي , بمعنى الحصول على توازن بين تكلفة تبني النظام و صيانته
- و بين منفعة هذا النظام في الحصول على المعلومات الصحيحة لاستخدامها في اتخاذ القرار .

III . 1. 3 أدوات قائمة الأنشطة :

و من أجل تقديم المؤسسة لنفسها مجموعة من الأنشطة يمكن من استخدام ستة أدوات أساسية هي :

- قاموس الأنشطة .
- بطاقة الأنشطة حسب التقسيم الاستراتيجي .
- تجميع الأنشطة حسب العمليات .
- المصفوفة المتقاطعة (مهام / أنشطة) .
- تقسيم الوقت حسب الأنشطة .
- حساب النتيجة حسب الأنشطة .

و فيما يلي شرح لكل أداة من هذه الأدوات :

أولا : قاموس الأنشطة :

يتكون هذا القاموس من مجموعة من البطاقات التي تحتوي مختلف الأنشطة المنجزة في المؤسسة و يمكن تقديم نموذج لبطاقة وصفية لنشاط ما موضحا في الشكل التالي :

جدول رقم 34 : نموذج عن بطاقة وصفية لنشاط معين .

اسم النشاط
تحديد الإجراءات التي يتضمنها هذا النشاط : * * * الوسائل المستعملة : * * زبائن هذا النشاط : * * موردو هذا النشاط : * * وسائل قياس النشاط : * *

Source : Adapte de : L.Bescos et Al .OP cit. P : 254

و يمكن تقديم قاموس مختصر لنشاط الشراء في المؤسسة محل الدراسة كما هو موضح كالآتي :

شكل رقم 35 : قاموس مختصر لنشاط الشراء في الوحدة محل الدراسة .

نشاط الشراء
إجراءات النشاط : * تحديد احتياجات المؤسسة من المواد الأولية . * إجراء مناقصة وطنية أو دولية . * اختيار أفضل الموردين . * تنفيذ الطلبية . * متابعة الطلبية . * استلام الطلبية . * تقييم الموردين . الوسائل المستعملة : * الموزعين . * مراجع الإعلام الآلي . * وسائل النقل و الجسر المتحرك . زبون هذا النشاط : * قسم المحاسبة موردو هذا النشاط : * مصلحة تحديد الإنتاج . * مصلحة التسويق . * مديرية الشراء . وحدة قياس النشاط : * عدد طلبيات المواد و قطع الغيار .

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المؤسسة .

ثانيا : بطاقة الأنشطة حسب الجزء الاستراتيجي :

عندما يرتكز نشاط المؤسسة حول عدة أجزاء إستراتيجية (Segments strategiques) فإن تعريف الأنشطة يستدعي بالضرورة تمييز الأنشطة الخاصة بكل جزء إستراتيجي عن الأنشطة المشتركة بين الأجزاء أو أكثر , هذه الأنشطة المشتركة هي التي تفسر ظاهرة التعاون الوظيفي أو ما يسميه البعض بعملية الزيادة (la synergie) المتواجدة بين الأجزاء . و عليه كل جزء يمكن تحديد الأنشطة المكونة حسب كل غرض تكلفة سواء كان منتوج أو زبون . و يقدم لنا الجدول التالي إقتراحا لبطاقة الأنشطة حسب الأجزاء الاستراتيجية لمؤسسة ENICAB .

الجدول رقم 22: بطاقة أنشطة مقترحة مكونة حسب المنتوجات لمؤسسة ENICAB .

الأنشطة	جزء الكوابل بمختلف أنواعها	جزء مادة PVC compound	جزء البكرات الخشبية	الأنشطة المشتركة
شراء المواد الأولية				X
شراء قطع الغيار				X
تسديد المصاريف				X
الأمر بالإنتاج				X
إعداد الآلات و مناولة المواد				X
القلد	X			
الضفر	X			
العزل	X			
التحويل		X		
القطع			X	
التركيب			X	
إعداد الفواتير				X
إعداد العقود				X
تخزين الإنتاج				X
مراقبة الجودة				X
تحصيل المبيعات				X
التنسيق و المتابعة				X
التنظيم و الإعلام الآلي				X

نقل المنتجات				X

كما يمكن إعداد بطاقة الأنشطة حسب الأجزاء الاستراتيجية للمؤسسة بالاعتماد على رقم الأعمال الذي يحققه من كل عميل و يمكن تقديم نموذج البطاقة كالتالي :

جدول رقم 23 : بطاقة مقترحة حسب رقم الأعمال المحقق من كل عميل .

العمليات و الأنشطة	الأجزاء الاستراتيجية				
	سونلغاز	كوسيدار	الدول الأجنبية	عملاء آخرون	مشتركة
تطوير المنتوج	X				
تحديد مواصفات المنتوج					X
تحديد الشروط					X
التسعير					X
المفاوضة					X
تنشيط المبيعات					X
رقابة الجودة					X
ترقية نقاط البيع					X
تطوير صورة المؤسسة					X

تسمح نموذج البطاقة بمعرفة الأهمية النسبية لكل جزء استراتيجي كما تسمح أيضا بمعالجة صحيحة لتحليل المردودية لهذه الأجزاء .

ثالثا : تجميع الأنشطة في عمليات :

إن هذه الطريقة في التجميع تسمح بالحصول على وثيقة من الشكل التالي والذي يبين خلاصة عمليات تضم مجموعة من الأنشطة .

العملية	الأنشطة				
معالجة الطلبيات	دراسة الطلبيات و تسجيلها	متابعة تحضير الطلبية	الفوترة	تحليل المبيعات	تسيير الحسومات
عملية التخطيط للإنتاج	دراسة الطلبيات المقدمة من طرف العملاء	قرار بدء الإنتاج	إعداد مخطط شهري للإنتاج	إعداد الميزانيات التقديرية	-

عملية الشراء	تحديد الاحتياجات	اختيار الموردين	بعث أمر الشراء	مراقبة النوعية	منح مستحقات الموردين

رابعا : المصفوفة المتقاطعة (أنشطة/مصالح) :

تعد هذه الأداة ذات أهمية كبيرة لأنها تبين كيفية تمثيل المؤسسة بطريقة أفقية أي و يسمح هذا التمثيل بإظهار مختلف العلاقات الموجودة بين مختلف مصالح المؤسسة و التي لا يستطيع التمثيل العمودي إظهارها . و يمكن تقديم مثال عن العلاقات التي يمكن أن تتواجد بين المصلحة و باقي المصالح الأخرى في مؤسسة ENICAB و المجسد في الجدول التالي :

جدول رقم 24 : مثال عن العلاقات الموجودة بين مصلحة المحاسبة التحليلية و باقي المصالح .

الأنشطة / مصلحة المحاسبة التحليلية	مصلحة مراقبة النوعية	المصلحة التجارية	مصلحة تسيير الكوابل	الإدارة	مصلحة المحاسبة العامة	مصلحة مراقبة الحسابات	مصلحة تسيير الملحقات	مصلحة المشتريات	مصلحة الأجور	مصلحة المالية
العملية : حساب أسعار التكلفة لمختلف المنتجات .										
استلام كشوفات المواد الأولية								X		
استلام كشوفات الأجور									X	
استلام كشوفات الاهتلاكات										X
مراقبة الكشوفات					X					
إعداد بطاقة أسعار التكلفة		X		X						
العملية : تسيير المنتوج النهائي .										
استقبال وصول المنتوجات و تقييدها	X									
تقييد المخرجات			X							
مراقبة فواتير الاستلام		X								
تقييد العمليات الشهرية					X					
العملية : تقييم المدخلات و المخرجات										
تقييد المدخلات و المخرجات							X			
تقييد عمليات البيع		X								
العملية : الجرد في نهاية السنة										
استلام كشوف الجرد						X				
التقييم للفروقات حسب سعر التكلفة				X						

العملية : إعداد كشوفات سونلغاز و كهرباء

تقييم المبيعات للعملاء		X								
إرسال الكشوفات إلى المصلحة التجارية		X								

تم الحصول على قائمة الأنشطة من المصلحة المحاسبة التحليلية من خلال مقابلة شخصية مع رئيس المصلحة .

خامسا : تقسيم الوقت على الأنشطة :

تكتسي هذه الأداة أهمية بالغة لكونها تسمح بمعرفة و مقارنة تكلفة كل نشاط مقاسة بالساعات و من هنا يتم التساؤل حول عدة نقاط منها :

- هل يستغرق إنجاز هذا النشاط وقتا كبيرا ؟
- هل يمكن أن ينجز هذا النشاط بكيفية متميزة عن المنافسين مع تحقيق إرضاء أكبر للعملاء ؟

سادسا: حساب النتيجة حسب الأنشطة :

يعمل نظام ABC على إستخدام حساب نتيجة يمكن من إظهار الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة و ذلك بالاعتماد على المسببات الحقيقية لهذا الاستهلاك . و يتم إعداد حساب النتيجة إنطلاقا من قائمة الأنشطة التي تم إعدادها سابقا . كما يقدم النموذج التالي مثالا عن حساب النتيجة وفقا للحالتين التاليتين:

أ – حساب النتيجة حسب نظام ABC في حالة منتوج واحد مع تعدد الأجزاء الاستراتيجية .

جدول رقم 25 : مثال على بطاقة سعر التكلفة حسب نظام ABC لمنتوج واحد للعديد من العملاء .

	سونلغاز	[illegible]	عملاء آخرين	المجموع
رقم الأعمال - تكاليف مباشرة : مواد أولية اليد العاملة المباشرة				
الهامش على التكاليف المباشرة				
- تكاليف أنشطة الشراء - تكاليف مراقبة الجودة - تكاليف تسيير المخزون - تكاليف الإنتاج				
الهامش على تكاليف الإنتاج				
- أنشطة تسويقية و بيعية - أنشطة إدارية - تكاليف ثابتة				
النتيجة				

ج – حساب النتيجة حسب نظام ABC في حالة وجود منتوجين:

جدول رقم 26 : مثال عن بطاقة سعر التكلفة لمنتوجين .

الأغراض و الأنشطة	منتوج أ	منتوج ب
الكميات المنتجة		
رقم الأعمال - استهلاك المواد الأولية . - تكلفة اليد العاملة المباشرة .		
الهامش على التكاليف المباشرة (1).		
الأنشطة المستهلكة تسيير المشتريات رقابة الجودة تسيير الورشة تصميم منتوج جديد		
تكلفة الأنشطة (2)		
هامش المساهمة (1) - (2)		
نسبة الهامش		

و خلاصة لما سبق يمكن القول أن قائمة الأنشطة المقدمة للمؤسسة سوف تسمح بنمذجة المؤسسة بكيفية مختلفة عن النمذجة الكلاسيكية القائمة على الهيكل الوظيفي. وهذه النمذجة سوف تكون أداة فعالة لكافة مسيريها و ذلك من أجل :

- الحصول على سعر تكلفة أكثر دقة لمختلف الأغراض التي يرغب معرفة هامش الربحية فيها , منتوجات , أسواق , عملاء ...
- التوجه أكثر نحو مدخل التسيير بواسطة الأنشطة ABM يعد المدخل الأكثر ملائمة مع التطورات الحالية لسوق شديد المنافسة و لعملاء أكثر تطلبا و وعيا .
- تحسيس تنظيم المؤسسة بالتوجه أكثر نحو الهيكلة الأفقية المرنة .

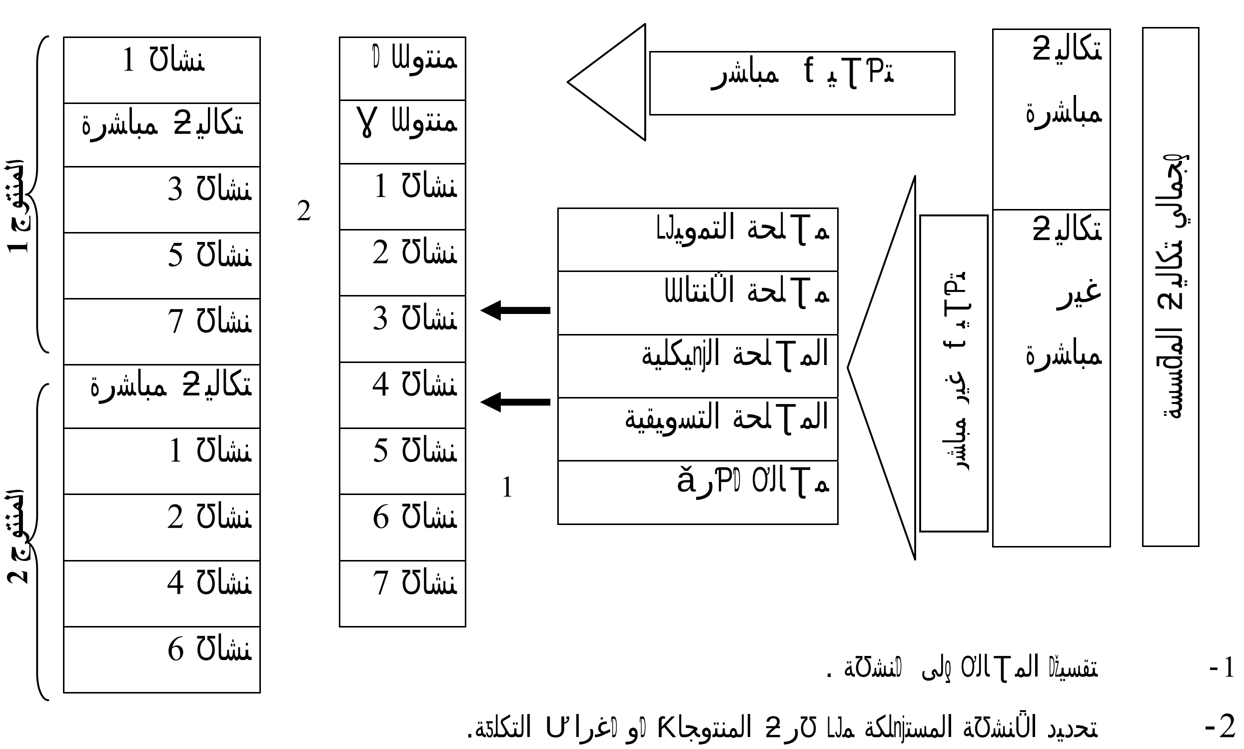
III. 2. تطبيق نظام ABC على بعض الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة :

إن الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بأكثر دقة كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن و الأسواق لهذه المؤسسة و هذا بالاعتماد على المبدأ الأساسي لهذه الطريقة و المتمثل أساسا في :

- تحديد الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة .
- ربط الموارد بالأنشطة .
- تحديد الأنشطة المستهلكة من طرف أغراض التكلفة .

و بالتركيز على هذه المحاور الأساسية يمكن التوصل إلى تكلفة أكثر دقة لمختلف أغراض التكلفة محل الاهتمام بالمنتوجات المختلفة من الزبائن أو الأسواق أو القنوات الاستراتيجية و العملاء . و يعطي الشكل التالي تصورا أكثر وضوحا عن كيفية تتبع و تحميل التكاليف على الأنشطة و أغراض التكلفة .

شكل رقم 36 : تمثيل عام لحساب سعر التكلفة حسب نظام ABC .



1- تقسيم المؤسسة إلى أنشطة .

2- تحديد الأنشطة المستهلكة من طرف المنتوجات أو أغراض التكلفة.

المصدر :إعداد الباحثة.

و نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فإنه على المؤسسة فيه تعقد و صعوبة الربط بينهما و بين الأغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين علينا ABC و من ثمة تحديد الأنشطة لتطبيق نظام ABC علينا و من ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتوجات .

و لهذا قد تم الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد من أجل الحصول على معامل الارتباط (R) الذي يقيس درجة ارتباط التكاليف غير المباشرة مع مسببات التكلفة المختارة و لهذا من أجل اختيار مسببات التكلفة ذات الارتباط الأعلى مع التكاليف و قد تم اختبار بعض الأنشطة التالية لتكون محل تطبيق نظام ABC علينا :

أولا : نشاط الاستيراد :

لقد سبق و أن أشرنا إلى أن عملية التمويل بأغلب المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج تتم من الدول الأجنبية و لهذا يجعل المؤسسة تتحمل بتكاليف استيراد عالية تشكل نسبتها ما يفوق 50% من تكلفة المواد في حد ذاتها . و من هنا ارتأينا اختيار هذا النشاط الأساسي من أجل دراسة فعالياته و كذا تحديد موجه تكاليفه .

و عموما تقوم المؤسسة باستيراد مادتي النحاس و الألمنيوم من مصر و بريطانيا على الترتيب و مادتي PRC و PVC من بلجيكا . حيث يتم جلبها بواسطة البواخر مما يحملها تكاليف النقل البحري و التأمين و بعد وصولها للميناء يتم التفريغ بواسطة أجهزة التفريغ و الأحزمة الناقلة حتى يتم تحويلها إلى الشاحنات (أحيانا يتم النقل بشاحنات المؤسسة) . و بهذا تتحمل المؤسسة لكل من تكاليف خدمات الميناء و العبور و الجمركة و كذا تكاليف النقل البري التي تقدر بـ 1200 للحمولة بالإضافة إلى مصاريف التأمين البري .

و بهذا فإنه يمكن اعتبار الكميات المستوردة أنها العامل الأساسي الذي يتحكم في تكاليف و وقت هذا النشاط مما يعني أنها موجه تكلفة جوهري لهذا النشاط و هذا ما يظهر لنا الجدول التالي :

جدول رقم 27 : علاقة الكميات المستوردة من النحاس و الألمنيوم بتكاليف نشاط الاستيراد خلال السداسي الأول من 2004 .

العملية	تكاليف الاستيراد (دج) لبعض المواد	الكميات المستوردة (طن)
1	2511291.34	190.091
2	14840735	1743.427
3	1102024.78	149.645
4	3960481.6	398.083
5	422879.94	292.354
6	679152.72	316.44
7	5850915	499.966
8	5428817	493.86
9	4096009.53	314
10	5072243.26	384.883
المجموع	4774367.17	4782.749

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المشتريات .

معامل الارتباط (R) = 0.97

معامل تغير التكاليف حسب حجم المسبب : 8442.28

التكاليف الثابتة : 736616.1

وانطلاقا من نتائج المعالجات يمكن تلخيص البيانات المالية و غير المالية المتعلقة بحجم النشاط في الجدول التالي :

جدول رقم 28 : الكميات المستوردة من النحاس و الألمنيوم كمسبب لتكاليف نشاط الاستيراد .

مسبب النشاط	حجم المسبب	معامل تغير التكاليف	التكاليف الكلية للنشاط	التكاليف الكلية من ناحية حسب مسبب التكلفة		التكلفة الوحدوية للمسبب
				تكاليف متغيرة كلية	تكاليف ثابتة	
الكميات المستوردة (طن)	4782.749	8442.28	47743467.17	40377306.23	7366161	9982.4

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصالح المؤسسة و التحليلات الإحصائية .

و فيما يلي توضيح لما جاء في الجدول السابق :

* حجم مسبب التكلفة لنشاط الاستيراد هو 4782.749 طن و هو عبارة عن الكميات الإجمالية المستوردة من طرف المؤسسة خلال الفترة (السداسي الأول من سنة 2004) .

* التكاليف الثابتة الكلية للنشاط هي عبارة عن مجموع التكاليف المتغيرة الكلية و التكاليف الثابتة (الملتحم منها و الثابتة في الأجل القصير) خلال الفترة المعنية .

* التكاليف المتغيرة الكلية هي عبارة عن عدد مسببات التكلفة مضروبا في معامل تغير التكاليف حيث يقيس هذا الأخير مقدار تغير التكاليف لهذا النشاط عندما يتغير مسبب التكاليف بوحدة واحدة .

* التكاليف الثابتة هي مجموع التكاليف الملتحم منها كمصاريف الإهتلاك المتعلقة بآلة الجسر المتحرك و كل التكاليف الثابتة في الأجل القصير .وهذه التكاليف تبقى نسبتها ثابتة رغم التغير في حجم المسبب كما أنها ثابتة على مستوى الوحدات المنتجة حيث أنها ستشكل جزء من تكلفة المنتج النهائية .

* التكلفة الوحدوية للمسبب هي عبارة عن إجمالي التكاليف المتبعة لهذا النشاط مقسوما على عدد مسببات التكلفة .

هذا و سوف نتبع نفس المراحل الواردة أعلاه عند إعداد الجدول الخاص و المتعلق بنشاط المناولة.

ثانيا : نشاط مناولة المواد الأساسية :

تقوم مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية بالإشراف على هذا النشاط و الذي يعد على جانب كبير من الأهمية في المؤسسة إذ تعمل هذه المصلحة على توفير المواد الأولية اللازمة (نحاس , ألمنيوم , شمع ,

على مستوى كل من (PVC) لمختلف الورشات الإنتاجية و بناءا على هذا الأخيرة . و من طبيعة العمل في المصلحة يمكننا تقسيم مهام المصلحة فيما يأتي :

* مصلحة التموين : يقوم فرع التموين بتحديد الاحتياجات من المواد الأولية من خلال طلبيات الشراء المرسلة من طرف مصلحة التسويق و هذا بالاعتماد على البطاقات التكنولوجية لكل منتوج و بعدها يتم إرسال الطلب التمويني إلى مصلحة الشراء .

* استقبال المواد : بعد عملية الشراء و قبل دخول البضاعة إلى المخازن يتم فحص المواد المشتراة من قبل مصلحة المخابر للتأكد من صلاحية المواد و مطابقتها للمواصفات و في حالة التقرير الإيجابي يقوم فرع الاستقبال بتحرير وصل الدخول ليتم تسليمها لفرع المخازن , إذ أن هناك مخزنين يشرف عليهما رئيس المخزن و مساعدين و هما يقومان بترتيب المواد على الرفوف حسب أرقام التعريف الخاصة بها المواد كما يقومان بتسجيلها في بطاقة المخزون .

* خروج المواد إلى الورشات : عند الحاجة إلى المواد في الورشات الإنتاجية فإنه يتم خروجها بواسطة وصل الخروج الذي يحررها المسؤول عن المخزن يحدد فيه نوع و كمية المواد المطلوبة و الورشة التي خرجت لها .

وعليه نجد أن مهام نشاط تسيير المخزونات يتجلى في ثلاثة أدوار أساسية و هي : تحديد التموين , استقبال المواد و تحريرها إلى الورشات .

وقد أفادتنا المقابلة الشخصية مع رئيس فرع المخازن أنه يمكننا تتبع بعض البنود التكاليفية لنشاط مناولة المواد الأساسية (الألمنيوم و النحاس) والتي تتمثل في مايلي :

تكاليف مباشرة : وهي تتعلق بتكاليف اليد العاملة حيث يشرف على هذا النشاط كل من رئيس المصلحة ومسير المخزونات ويتولى هذا الأخير الإشراف على فرعين وهما فرع الاستقبال الذي نجد فيه رئيس الفرع وأعوان الشحن والتفريغ وفرع المخازن الذي نجد فيه رئيس المخزن ومساعدين من الأمناء والمكلف بقيادة الجسر المتحرك.

تكاليف غير مباشرة :وتتمثل أساسا في إهتلاك مستودعات التخزين وإهتلاك آلة الجسر المتحرك إضافة إلى جانب تكاليف الإنارة والماء التي تكون جد بسيطة من هذه التكاليف وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن تكاليف الكهرباء تكون جد كبيرا من التكاليف الإنتاجية إذ تقدر نسبتها ما يقارب 0.60 من الإهتلاك السنوي .

ومن هنا فحص كل عمليات الاستلام و الخروج في هذا النشاط فإنه يمكننا إعتبار وصل الدخول ووصل الخروج أسس منطقية لتحميل تكاليف هذا النشاط على المراكز الإنتاجية وهذا مايبينه الجدول التالي:

جدول رقم : علاقة عدد مرات الحوادث بتكاليف نشاط المناولة من الألمنيوم و النحاس خلال الأشهر العشرة من 2003 .

الفترات (شهرية)	التكاليف التي تمكن تتبعها (دج)	عدد مرات الحوادث في الفترة: الألمنيوم	النحاس	الإجمالي
1	448359.00	3	3	6
2	442358.00	3	1	4
3	457358.00	4	5	9
4	454229.00	6	2	8
5	455263.00	5	3	8
6	458040.00	6	3	9
7	461357.00	5	5	10
8	317284.00	-	-	-
9	462220.00	5	5	10
10	467857.00	4	8	12
المجموع	4424325.00	41	35	76

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة [1]

معامل الارتباط (R): 0.86 .

معامل تغير التكاليف حسب [illegible] المسبب: 11063.5 .

التكاليف الثابتة: 358379.9 .

وانطلاقا من نتائج المعادلات يمكن لنا تلخيص البيانات المالية و غير المالية المتعلقة بمسببات النشاط في الجدول التالي :

جدول رقم 29 : عدد مرات الصرف كمسبب لتكاليف نشاط المناولة من الألمنيوم و النحاس .

مسبب النشاط	حجم المسبب	معامل تغيير التكاليف	التكاليف الثابتة الكلية للنشاط	التكاليف الثابتة حسب التكلفة		التكلفة الوحدوية
				تكاليف متغيرة كلية	تكاليف ثابتة في الأجل القصير	
عدد مرات الصرف و عدد وصولات الخروج	76	11063.54	4424325	840826	3583499	58214.80 دج/وصل .

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصالح المؤسسة و التعديلات الإحصائية .

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن حجم مسبب التكاليف هو 76 وصل خروج و هذا بمعدل 58214.80دج لكل وصل .

ثالثا : نشاط رقابة جودة المنتجات :

يختص مركز المراقبة المتواجد على مستوى المصنع بمراقبة جميع منتجات الكوابل المنتجة من طرف المؤسسة بعد المرور بالمراحل الإنتاجية المختلفة حسب ما يستلزمه كل نوع من أنواع الكوابل يتم إرسال عينة من المنتوج النهائي لفحصه .

و هذا نجد في مركز المراقبة فرعين اثنين حيث يختص الفرع الأول بمراقبة الكوابل المنزلية و يشرف على هذه العملية فرقة تضم رئيس الفرع و مساعده يقومان بالتأكد من مطابقة الكوابل للمواصفات من حيث : السمك ، القطر ، المقاومة ... و يتم تسجيل الملاحظات على بطاقة خاصة توضع على البكرات التي يتم فحصها و بعدها يتم إعداد بيانات من طرف رئيس الفرع حول سلامة و جودة المنتوج ليتم إرسال نسخة منه إلى كل من مصلحة المحاسبة و مصلحة التوزيع و مصلحة تسيير المنتوج و أما الفرع الثاني فهو يختص في مراقبة الكوابل ذات الضغط المتوسط و كوابل التوزيع حيث تجرى عليها نفس إجراءات الرقابة التي تتم في النوع السابق ويقوم بهذه العملية فرقة تتكون من رئيس الفرع و مساعده .

و من خلال المعلومات السابقة عن هذا النشاط يتبين لنا أنه يمكن اعتبار عدد مرات الفحص أساسا منطقيا و معقولا لتخصيص تكاليف هذا النشاط . و قد قدرت تكاليف مراقبة جودة المنتجات خلال سنة 2004 بقيمة 4205172 دج أما عدد مرات الفحص التي سجلت خلال السنة فقد كانت 8596 مرة فحص و بالتالي فإن التكلفة الوحدوية لكل مسبب تحسب كالتالي :

4205172

التكلفة الوحدوية لنشاط فحص الجودة = ———————— = 489.20دج / مرة فحص .

8596

رابعا : نشاط الصيانة الوقائية :

تتلخص الأعمال في هذا النشاط بتوقع حدوث الأعطال و العمل على تفاديها و ذلك بالقيام بأعمال الفحص الدورية للآلات و المعدات المهمة داخل المصانع حيث يتم إصدار تقارير لأقسام الصيانة المعنية لتنبيههم إلى حالة الآلات العمل في الآلات من أجل صيانتها و الحفاظ عليها . و قد قدرت تكاليف الصيانة الوقائية للآلات و معدات الإنتاج بـ : 2148247.24 دج أما عدد الطلبات الصيانة الموجهة لقسم الصيانة خلال سنة 2004 فقد كانت 4248 طلب مقسمة بين مصلحة الصيانة الكهربائية و مصلحة الصيانة الميكانيكية .و منه فإن التكلفة الوحدوية لنشاط الصيانة الوقائية يمكن حسابها كالآتي :

2148247.24

التكلفة الوحدوية لنشاط الصيانة الوقائية = ———————— = 505.71 دج / طلب .

4248

خامسا : المصاريف المتعلقة بعامة النشاط :

يمكن تخصيص بعض المصاريف المرتبطة بعامة النشاط على أساس ساعات الآلات و في ما يلي بعض المصاريف المتعلقة بعامة النشاط في المؤسسة .

التأمينات	1821577.98 دج .
إهتلاك المباني و المصانع	38703693.94 دج .
المجموع	40525271.92 دج .

40525271.92

إذن : التكلفة الوحدوية للمصاريف المرتبطة بعامة النشاط = ———————— = 1311.50 دج

30900

حيث أن 30900 هو متوسط عدد ساعات الآلات السنوية في المصانع .

و بعد دراسة بعض الأنشطة المساعدة للعملية الإنتاجية وتخصيص تكاليفها بالإعتماد على مسببات التكلفة الخاصة بها سوف نقوم بحساب سعر التكلفة للمنتوجات محل الدراسة حسب إستهلاك كل منتوج من مسببات التكلفة المختلفة لكل نشاط أين يتم تحميل كل منتوج بتكاليف الأنشطة التي إستهلكتها بناءا على تكلفة مسببات التكلفة وهذا ما يبينه الجدول الآتي :

جدول رقم 30 : بطاقة سعر التكلفة للمنتوجين محل الدراسة حسب طريقة ABC.

الأغراض والأنشطة	تكلفة المسبب	المنتوج: NA2XSF Y 1x120 (A)		المنتوج: N2XBY-0.3x120 (B)	
		عدد المسببات	التكلفة	عدد المسببات	التكلفة
مواد أولية .			336330.45		863610.44
يد عاملة مباشرة .			3500.81		3422.88
إهتلاكات مباشرة .			17483.15		5847.56
مجموع التكاليف المباشرة			357314.41		872880.88
الأنشطة المستهلكة :					
نشاط الاستيراد	9.9824	337.7	3371.06	3347.0	33411.09
نشاط المناولة	58214.8	1800/10	323.42	150/8	3104.79
نشاط الصيانة	505.71	1800/35	9.83	150/23	77.54
نشاط فحص الجودة	489.20	1800/40	10.87	150/28	91.32
نشاط عمومي المصنع	1311.50	13.718	17991.16	11.37	15383.90
تكاليف الأنشطة .	-	-	21706.34	-	52068.64
سعر التكلفة .	-	-	379020.75	-	924949.52

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن إجمالي التكاليف للأنشطة المستهلكة من طرف المنتوج (A) أقل من مجموع التكاليف للأنشطة المستهلكة من طرف المنتوج (B) وهذا للوحدة الواحدة (1كلم) ويرجع هذا إلى كون أن عدد مسببات التكلفة المستهلكة من طرف المنتوج (B) أكبر من عدد مسببات التكلفة المستهلكة من طرف المنتوج (A) بالنسبة لكل نشاط .

و نجد هذا أيضا أن قيمة التكاليف للأنشطة المستهلكة تشكل حوالي 6.1% من مجموع التكاليف المباشرة للمنتوج (A) عكس المنتوج (B) الذي تشكل نسبته حوالي 0.6% من قيمة التكاليف المباشرة له .

III .3 أثر نظام ABC على تحسين المزايا التنافسية للمؤسسة محل الدراسة :

بعد دراسة بعض الأنشطة المساعدة للعملية الإنتاجية و تحديد تكاليفها بالاعتماد على مسببات التكلفة الخاصة بها سوف نقوم بمقارنة النتائج المتوصل إليها في ظل النظام التقليدي للمؤسسة محل الدراسة و كذا النتائج التي تم التوصل إليها بتطبيق نظام ABC على هذه الأنشطة و هذا من أجل دراسة تأثير تطبيق هذا النظام على تحسين المزايا التنافسية للمؤسسة و كذا تأثيرها على فعالية اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بالربحية و التسعير .

III. 3. 1 مقارنة بين سعر التكلفة المحسوب في ظل النظام التقليدي و نظام ABC المقترح :

لقد رأينا فيما سبق الكيفية التي تحمل بها المؤسسة محل الدراسة تكاليفها على مختلف منتوجاتها و تبين لنا أن هذه الطريقة لحساب التكاليف سريعة و سهلة لكن مدة احتسابها يتوقف على مدة جلب العوامل المسببة للتكاليف لكل المنتوجات غير أن هذا الشرط ليس متوفرا حسب ما بينه نظام ABC المطبق على بعض الأنشطة الأساسية التي تتسبب في حدوث التكاليف و توزيعها على كل من المنتوجات يستلزم عددا مختلفا من المسببات لكل نشاط و هذا ما يجعل النظام الذي تتبعه المؤسسة لحساب تكاليفها يشوبه الكثير من النقص و عدم الدقة في احتساب سعر التكلفة و يظهر هذا جليا من حالة إنتاج المؤسسة لمنتجات ذات حجم كبير و منتجات ذات حجم صغير مثلما هو الحال بالنسبة لنوعي الكوابل التي تم اختيارها . فالكابل الأول (A) يتم إنتاجه بكميات كبيرة مقارنة مع الخط الثاني (B) الذي يمثل طلبية بحجم صغير .

ففي الحالة الأولى التي تعالج فيها التكاليف غير المباشرة على أنها جملة واحدة توزع على كافة المنتجات على أساس نسبة معينة من تكاليف الإنتاج المباشرة لكل منتوج سوف ينشأ ما يسمى بـ (La subventionnement Croise) أي تدعيم المنتوجات ذات الحجم الكبير للمنتوجات ذات الحجم القليل . غير أن هذا الدعم لا يحدث في حالة تطبيق نظام ABC في تحميل التكاليف للمنتوجات لكون أن نظام ABC يحدث تحويل للتكاليف غير المباشرة من المنتجات ذات الحجم الكبير إلى منتجات ذات الحجم القليل فيتحمل كل منتوج بتكاليفه الحقيقية التي تسبب في حدوث أنشطته أي بمعنى آخر يقوم نظام ABC المطبق على الأنشطة مجال البحث بتتبع التكاليف إلى كل من الخطين محل الدراسة بكيفية محددة حيث أن الكابل من الخط الثاني (B) سيتطلب أنشطة لا تكون تكاليف حدوثها مرتبطة بحجمه و إنما تكون مرتبطة بمستوى دفعة الإنتاج أو مستوى المنتج في حد ذاته كتكاليف مناولة المواد أو تكاليف فحص الجودة أو الصيانة الوقائية فإذا أخذنا تكاليف مناولة المواد لكلا المنتوجين فإننا نجد أن المنتوج (A) يستلزم 323.4 دج / كلم حيث أن :

عدد مرات مناولة مادة الألمنيوم	10 مرات
التكاليف الإجمالية للمناولة	582148 دج
عدد الوحدات المنتجة	1800 كلغ
التكلفة الوحدوية لنشاط المناولة	323.4 دج / 1 كلغ

أما المنتوج (B) فإنه يستلزم 311044.79 دج / 1 كلغ حيث أن :

عدد مرات مناولة مادة النحاس	8 مرات
التكاليف الإجمالية للمناولة	465718.4دج
عدد الوحدات المنتجة	150 كلغ
التكلفة الوحدوية لنشاط المناولة	3104.79 دج / 1 كلغ

و بناءا عليه فإن تكاليف مناولة المواد بالنسبة للمنتوج (B) أكبر من تكاليف مناولة المواد للمنتوج (A) و هذا تبعا للوحدة الواحدة (1 كلغ) و هذا الفرق الحقيقي في تحميل التكاليف تتجاهله المؤسسة عند إتباع الطريقة القائمة على نسبة من التكاليف المباشرة مما يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة أو مضللة في كثير من الأحيان و خاصة في مجال التسعير و تحديد هامش الربح .

و قبل التطرق إلى أثر نظام ABC على تحسين المزايا التنافسية للمؤسسة تجدر الإشارة إلى أن المقارنة بين سعر التكلفة المحسوب في ظل النظام المعمول به لدى المؤسسة و سعر التكلفة المحسوب حسب نظام ABC لا تكون مقارنة مجدية و كاملة إلا في حالة دراسة كل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و المرتبطة بهذين المنتوجين و بهذا فإنه لا يمكننا أن نقارن بين النتائج المتوصل إليها في ظل النظامين لأنه يتعذر علينا أن نطبق نظام ABC على كافة الأنشطة في مؤسسة ENICA - BISKRA و هذا للحجم الهائل للمعلومات التي يستحيل علينا جمعها لعدم وجودها من جهة و الوقت الكبير الذي يتطلبه جمعها من جهة ثانية .

III. 3. 2. أثر تطبيق نظام ABC على بعض القرارات في المؤسسة محل الدرسة :

نظرا لكون نظام ABC يعد نموذجا مزدوجا للمعلومات (حيث أنه يستطيع تزويد المسيرين بالمعلومات المالية المتعلقة بأسعار تكلفة أكثر دقة و معلومات غير مالية ترتبط بمسببات التكاليف بما يعمل على قياس الأداء وتحسينه) فإن هذا سوف يمكن المسيرين في المؤسسة على إتخاذ أحسن القرارات

الاستراتيجية و التشغيلية في المجالات المختلفة و لا سيما تلك المتعلقة بالتسعير و تخفيض التكاليف و تحسين الجودة و بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فإنه يمكن القول أن نظام ABC سيكون أداة نافعة في المجالات التالية :

*** مجال تخفيض التكاليف :**

يمكن لنظام ABC أن يقدم حلولا منهجية لتخفيض التكاليف في المؤسسة محل الدراسة و هذا عن طريق دراسة الأنشطة و التعرف على المسببات الحقيقية لتكاليفها و بالاعتماد على نتائج هذه الدراسة و على أهم مسببات التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة تقوم المؤسسة بالبحث عن كيفية لتخفيض مسببات الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات .

فهنا مثلا كمثال نشاط الاستيراد فإننا نجد أن الكميات المستوردة تعتبر مسبب تكلفة قوي لتكاليف هذا النشاط و لما كانت أكثر من 90% من المواد المستعملة في العملية الإنتاجية مستوردة فإن المؤسسة سوف تتحمل بتكاليف استيراد عالية مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف إنتاج المنتوجات . وعليه فإنه يتوجب على المؤسسة التقليل من نشاط الاستيراد للمواد الأولية و التوجه و لو جزئيا إلى المواد المحلية في حالة توفرها بالنوعية و السعر المناسب مما يعمل على تخفيض التكاليف في هذا المجال .

و المثال الآخر يتعلق بنشاط المناولة (مسبب التكلفة هو عدد ساعات الاستخدام و المرور من المخزن) حيث يمكن دراسة هذا النشاط من أجل إعادة التفكير في كيفية إيصال المواد إلى الورشات و تخفيض الوقت اللازم لذلك .

و هكذا يمكن للمؤسسة على أساس تحليل الأنشطة و استنادا إلى مسببات حدوث تكاليفها أن تقرر على الأنشطة سواء بتخفيضها أو إلغائها إن استلزم الأمر ذلك و ذلك حتى يتسنى لها تخفيض تكاليف منتوجاتها و بالتالي اكتساب مزايا تنافسية في مجال التكاليف المنخفضة .

*** في مجال التسعير و تحديد هامش الربحية :**

تعتمد قرارات التسعير في الكثير من الأحيان على بيانات التكاليف التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة . و بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فإننا نجد أن تحديد سعر البيع للمنتوجات المختلفة يقوم على عدة اعتبارات هي :

- تسعير التكلفة .
- أهمية العميل بالنسبة للمؤسسة .
- أسعار المنافسين لنفس المنتوج .

هذا و تحدد المؤسسة نسبة معينة كهامش ربح من مبيعات منتوج معين كما يمكن أن تختلف هذه الهوامش من عميل لآخر حسب أهميته . و يتم التسعير في المؤسسة على أساس أسعار التكلفة المحسوبة وفقا للنظام المعمول به في المؤسسة سوف يختلف عن التسعير على أساس أسعار التكلفة وفقا لنظام ABC .

حيث أنه يمكن أن تكون هناك بعض المنتوجات التي تحمل بتكاليف أقل من الثمن مما يؤدي إلى تسعيرها على أساس النظام التقليدي إلى تحقيق خسائر في المنتج دون أن تعرف المؤسسة ذلك . أو أنه يمكن أن تكون هناك بعض المنتجات التي تتحمل بتكاليف أكبر من الثمن مما يؤدي إلى تسعيرها على أساس إلى فرض سعر عالي يجعلها تفقد حصتها في السوق كان بالإمكان أن تحصل عليها .

و عليه فإن تطبيق نظام ABC في المؤسسة سيسمح لها بتعديل أسعارها و بالتالي تحقيق هامش ربح ملائم يجعلها أكثر قدرة على مواجهة المنافسة في السوق المحلية و الأجنبية .

*** في مجال تحسين الجودة و إرضاء العملاء :**

لعل إسهامات نظام ABC في مجال تحسين الجودة بالنسبة للمؤسسة لا يكون إسهاما كبيرا نظرا لطبيعة الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة إذ أن المنتجات يجب أن تخضع لمعايير و مواصفات محددة من الزبائن كما أن الإنتاج في السنوات الأخيرة أصبح يتم وفقا لطلبيات العملاء من حيث الكمية و النوعية .

و قد جاء في تقرير لمدير التجارة ذو قامت به المؤسسة في جويلية لسنة 2003 لعينة تتكون من 23 زبون من بينهم 51 زبون (أي 45% من إجمالي الزبائن) أن[1]

نسبة 96% من الزبائن يعتبرون أن منتجات المؤسسة ذات جودة عالية .

نسبة 74% من الزبائن يعتبرون أن تعبئة المؤسسة للكوابل في البكرات يتم بطريقة جيدة .

نسبة 91% من الزبائن ليست لديهم شكاوى فيما يخص منتجات المؤسسة و هذا ما يعكس الصورة الحسنة للمؤسسة لدى زبائنها .

غير أن النتائج التي أفادها تقرير مدير التجارة لنفس السنة تبين أن نسبة 18% من الزبائن غير راضين على طرق تسليم المنتوجات مما يؤدي إلى تأخير تسليمها و بهذا فإن تحليل المؤسسة لأنشطة التسويقية و مراقبة الجودة على كل المستويات منذ استلام المواد الأولية إلى غاية تسليم المنتج للعملاء سيكون مساهمة فعالة في تحسين الجودة و عدم تكرار الأخطاء مما يعمل على تفادي مصادر الهدر من جهة من جهة أخرى و لا سيما تلك التي تتعلق بتجارات التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للعملاء من جهة أخرى و التعبئة و التسليم و سلامة النوعية مما يعزز صورة المؤسسة لدى عملائها على الصعيد المحلي و كذا الخارجي .

*** في مجال تحسين أداء الأنشطة :**

على ضوء المعلومات المالية و غير المالية التي يوفرها تحليل الأنشطة في المؤسسة فإنه يمكن أن تحدد مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس أدائها و العمل على تحسينه .

---

[1] – أنظر الملحق رقم: 6

فƎǚǼƫ ǙǼƫƴǼƬǀƥ نشاط الاستراد كمثال فƎǆƬƌ يمكǺ للمƌسسة محل الدراسة ǺǷ تحدد بعǒ المƌشراƩ المتعلقة بتكاليǦ و وقƪ تنفيǀ ǽǀǿ النشاط كاعتماد تكاليǦ الطلبياƩ مǺ كل مادة مستوردة و كǀا فتراƩ الانتظار و التƎǹيرالتي يمكǺ ǺǷ تحدƭ فيǊ Ǚ ǽǀǿ و يسمƶ التعرǦ على مسبباƩ ǽǀǿ النشاط بالتحكǶ في اسباǡ التƎǹر ǃو ǃرتفاǝ التكاليǦ المتعلقة بǊ مما يحسǺ مǺ فعالية ǃداƌǊ و التحكǶ في تكاليفǊ .

و كǀا الحال بالنسبة لنشاط المناولة ǀƎ Ǚ تمكǺ دراسة و تحليل فعالياƩ ǽǀǿ النشاط مǺ التحكǶ في وقƪ تنفيǀǿǽ و كǀا تكاليفǊ مما يعمل على البحƭ في طرƾ ǃǹرǎ لتحسيǺ نقل المواد ǙلǑ الورشاƩ بالكمية و التوقيƪ المناسǢ و بالكيفية المǘǽئمة .

ǽǀǿ و تعتبر دراسة و تحليل نشاط الجودة ǃحد الاǿتماماƩ الاساسية للمƌسسة ǀƎ يمكنǼǿا ǽǀǿ مǺ التعرǦ على مواطǺ النقƫ و القǐور في جودة المنتجاƩ ǀƎ يمكǺ ǺǷ تعتبر المƌسسة عدد مراƩ الفحƫ للمنتوجاƩ مƌشرا جيدا للتحكǶ في تكاليǦ عدǽ الجودة حيƭ ǊǻƎ كلما قلƪ عدد مراƩ الفحƫ كلما كاǿ ǀǿا دليǘ على قلة الاǹطاƇ و العيوǢ بما يعكƧ الاداƇ الجيد للعملية الانتاجية و باقي الانشطة الاǹرǎ .

و بالاضافة ǙلǑ ما سبƾ Ǚ نجد ǀƎ التعرǦ على مسبباƩ التكاليǦ الخاǏة بالانشطة يمكǺ المƌسسة مǺ ǙعداƎ ميǃانياƩ الانشطة ǃǽǀǿ ǈǳƎ ǙعداǇ الميǃانياƩ في المراحل الاولية لتطبيƾ ǽǀǿ النظاǽ قد يجعلǼǿا Ǘ تكوǺ دقيقة بسبǢ تعقد مسبباƩ التكاليǦ لبعǒ الانشطة و عدǽ التƎكد مǺ Ǚستقرارǿǽا .

و ǽǀǿ الغرǒ فƎǆƬƌ يجǢ ǃوǗ دراسة مستوǎ تƎير كل عنǐر مǺ عناǐر التكاليǦ مǞ مسبباƩ التكلفة لفتراƩ طويلة و متعاقبة (ǃكثر مǺ سنة) و مǞ ǀƎ ǽǀǿ العملية تƎǼǿر ǃǿميǼǿا ǐعبة ǙلǑ ǊǻƎ يمكǺ Ǚعداد ميǃانية غير رسمية تكوǺ مساعدة للميǃانياƩ الحالية .

و بالنسبة للمƌسسة محل الدراسة ǀƎ Ǚ معدǗƩ تƎير تكاليǦ الانشطة التي تǶ ǙحتسابǼǿا حسǢ مسبǢ حدوƭ كل نشاط Ǘ تمثل معدǗƩ ǐحيحة و دقيقة ǺǷ ǀƎ اللǃǼǿ ǽو تبياǺ كيفية حساǢ سعر التكلفة بالاعتماد على التكاليǦ الوحدوية لمسبباƩ الانشطة و ليƧ حساǢ ارقاǽ محددة . كما يبقى الغرǒ الاساسي ǽǀǿ البحƭ ǽو ǙقتراƟ نموǀǯ لنظاǽ ABC في المƌسسة الوطنية لǐناعة الكوابل بسكرة كعينة مǺ المƌسساƩ الوطنية و كǀا Ǚبراǃ الجانǢ التسييرƬ و المنǼǿجي لتطبيƾ ǽǀǿ النظاǽ دوǺ التطبيƾ الفعلي ǽǀǿ ǈǳƎ يتطلǢ دراسة مستفيǒة لفعالياƩ مƎتلǦ الانشطة في المƌسسة فيǒ ǒ عǺ طول الوقƪ الǽǀǿ يتطلبǊ التحليل لتحديد مسبباƩ الانشطة .

الخاتمة

لقد استعرضنا من خلال هذا البحث أن نلقي الضوء على واحد من أهم النظم الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة و هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة . و قد تبين لنا من خلال هذا النظام يتميز في آلية عمله عن الأنظمة التقليدية متجاوزا بذلك الكثير من نقائصها و عيوبها التي تجسدت في مجموعة من الانتقادات التي مست جانبها التقني و المفاهيمي مما جعلها غير قادرة على مواكبة التغيرات و التطورات التي عرفها المحيط في العصر الحديث . هذه الأخيرة تفرض بقاء المؤسسات و استمرارها فيه يتوقف بدرجة كبيرة على مدى امتلاكها لكفاءات و قدرات متميزة تجعلها قادرة على بناء مزايا تنافسية دائمة تمكنها من مواجهة منافسيها في السوق المحلية والأجنبية .

و لا شك أن من اعتماد هذا النظام في تحليل التكاليف على موارد النشاط سوف يقدم تطورا أكثر وضوحا و تقدما عن كيفية تسيير الأنشطة و العمليات في المؤسسة مما يكسب نموذج التكاليف القائمة على أساس الأنشطة تعددا في أبعاد التحليل و هذا من خلال التوجه نحو المدخل العملياتي أو الأفقي الموجه أساسا لإرضاء العملاء و خلق القيمة و تعظيم الأداء على مستوى المؤسسة ككل بدل التنظيم العمودي المتسلسل القائم على تعظيم الكفاءات المحلية. هذا من جهة و من جهة ثانية يعد نظام ABC أداة تسييرية و واحد من أهم النظم المعلوماتية لتزويد المسيرين بنوعين من المعلومات :

* معلومات مالية متعلقة بأسعار تكلفة أكثر دقة .

* معلومات غير مالية ترتبط بمسببات التكاليف والأنشطة بما يعمل على قياس أداء العمليات و تحسينها .

و من هذا المنطلق نخلص إلى القول أن تبني المؤسسة لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من العيوب التي تعجز الأنظمة التقليدية عن إيجاد حل لها في ظل المتغيرات الراهنة و تزايد حدة المنافسة مما يعني أنه سيكون مساهمة فعالة في بناء و تحسين المزايا التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف و تحسين الجودة و الأداء و بالتالي إرضاء العملاء و المحافظة على ولائهم .

و من أجل تعزيز ما توصلنا إليه في الدراسة النظرية قمنا بإجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة – و هذا لعدة اعتبارات وجيهة من بينها نذكر :

- احتوائها على مصلحة للمحاسبة التحليلية .

- ǀتحϘيق حجاǆ كمياƩ اǗنتاƱ للسلǞ المنتجة (حسƔ الطلبياƩ) .
- ǃيادة ǀستحداǆ اǓنشطة الداعمة في المƊسسة كالبرمجة الآلية , التسويƾ , المحاسبة و غيرǋا .
- اǗتجاǉ نحو مكننة اǗنتاƱ و تنويعƌ .

ǋذا وقد لوحظ ǋذǉ المƊسسة ǋذǉ استطاعƩ تحقيƾ في السنواƩ اǖخيرة نتائجا ايجابية و التي تتمƛل ǋǀماǋا في :

- حƮولǋا على شǋادتي (ISO 9002 : 1994) و(ISO 3001 : 2000) مما فتƟ المجال لدخول المƊسسة لǖسواƾ العالمية و ǃيادة ǂدراتǋا .
- ǃيادة الكمياƩ المنتجة مǈ مختلƹ ǈǈǄاƳ الكوابل و Ǘ سيما كوابل الƮǊƬ المتوسط و كوابل التوǃيƳ .
- ǃيادة حƮة المƊسسة في السوƾ المحلية و الدولية نتيجة لǃيادة حجǈ مبيعاتǋا .
- ǃيادة نسبة ǋامƫ الربƟ المحقƾ في كل منتوƱ .
- ǃيادة القدرة التنافسية للمƊسسة تنيجة لجودة منتجاتǋا بالنسبة لنظيراتǋا مƛل مƊسسة الكوابل بسطيƹ (SOFAFE) و مƊسسة Ʈناعة الكوابل بالقبة (CABLE) مما ساǋǈ في تحسين سمعتǋا و ǃيادة حجǈ تعامǘتǋا .
- تخفيƬ نسبة الƬياƳ و العيوƔ في العملية اǗنتاجية مما عمل بدورǋ على تخفيƬ نسƔ المعيƔ مǈ المنتوƱ و الƬǊاƩ الƮناعية .
- ǃيادة القيمة المƬافة نتيجة اǗجراƩ المتخǀة و المتعلقة بتحسين اǓداƅ و كفاƅة استخداǈ المواد المتاحة .

و بالرغǈ مǈ ǋذا مƊسسة ENICAB تسعى جاǋدة لتحسين ǈدائǋا الكلي و تحقيƾ لطموحاتǋا المسطرة بقدر مǈ الكفاƅة و الفعالية و الƮمود في ظل المنافسة الراǋنة ǀǗ ǈنǋا تعاني مǈ عدة نقائƫ نوردǋا في المحاوƩ التالية :

- رغǈ ǋذǉ المƊسسة مقسمة ǀلى مجموعة مǈ اǗقساǈ و المƮالƟ ǀǗ ǈنǋا Ǘ تتبع طريقة مراكƃ التحليل ǈو ما يعرƹ بطريقة اǓقساǈ المتجانسة بǋدƹ حƮر كافة اǓعباƅ و ǀرجاعǋا ǀلى مƮادرǋا ليتǈ في اǖخير تحميلǋا على مختلƹ المنتوجاƩ و الطلبياƩ في الوحدة .
- عدǈ ǀستعمال المعلوماƩ التكاليفية الخاƮة بتكاليƹ اǗنتاƱ كمرجعية Ǘتخاǀ العديد مǈ القراراƩ الǋامة كالتسعير و قبول الطلبياƩ رغǈ ǈنǋا Ƭرورية و ناجحة في مƛل ǋذǉ الحاǗƩ .

- اعتماد المؤسسة في تحميلها للتكاليف غير المباشرة للمنتوجات على نسبة تحددها الإدارة مما يعمل على تشويه سعر التكلفة المحدد لكل منتوج إما برفعه أكثر من اللازم أو خفضه مما يجعلها تحقق خسارة فيه دون أن تعرف .
- عدم الاهتمام بتكاليف الصيانة و المسترجعة و عدم استعمالها في التحليل مرة أخرى مما يعمل على تخفيض التكاليف أو عدم استعمالها من جديد .
- اعتماد المؤسسة بشكل كبير على استيراد المواد الأولية من الخارج مما يؤدي إلى تحملها مصاريف إضافية عالية كمصاريف النقل و التأمين و الجمركة و بالتالي تقليل قدرتها التنافسية في مجال خفض التكاليف .
- لا تعتمد المؤسسة في تخطيطها للإنتاج على الطرق العلمية كما أنها لا تستغل طاقتها الإنتاجية بالكامل فهي تشتغل بطاقة إنتاجية أقل من طاقتها الحقيقية .
- ضعف الاهتمام بالأنشطة التسويقية رغم أهمية هذا الجانب في ظل ظروف المنافسة و هذا نتيجة لعدم وجود مصلحة أو فرد يقوم بالدراسات العملية المتعلقة ببحوث السوق إذ لا تقوم المؤسسة بتهيئة دراسة للأسواق الداخلية أو الخارجية و هذا فضلا عن الحملات الإشهارية و خدمات ما بعد البيع .
- عدم امتلاك المؤسسة لموقع في الخارج مما يضعف من تعاملها مع الأسواق الخارجية .

و نظرا لكون المؤسسة محل الدراسة ليست بمنأى عما تحدثه ظاهرة العولمة من اشتداد في حدة المنافسة و إحداث تغييرات جوهرية في البنية الإدارية و التنظيمية للمؤسسات يكون لزاما عليها امتلاك مزايا تنافسية تمكنها من القدرة على الصمود أمام منافسيها على المستوى الوطني مثل (SOFAFE) و (CABEL) أو المنتوجات الأجنبية المستوردة من طرف الخواص . كما أن امتلاكها لهذه المزايا لا يجب أن يكون مقتصرا على مجال معين فقط و إنما الأمر يتطلب أن تكون لها مزايا تنافسية في مجالات عديدة و هذا ما يتطلب بدوره إحداث مجموعة من التغييرات على الأنظمة الإنتاجية و الإدارية و كذا المعلوماتية و فيما يلي بعض الاقتراحات التي ارتأينا أن نقدمها و التي يمكن أن تساهم في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة و هي :

- العمل على رفع مستوى الإنتاج و التوجه نحو تنويعه و هذا عن طريق زيادة المكننة و الأتمتة في جميع المراحل و الورشات الإنتاجية .
- العمل على استخدام بعض الطرق العلمية في تخطيط الإنتاج .
- البحث على موردين محليين لإمدادها بالمواد الأولية اللازمة بدل استيرادها بتكاليف باهظة شرط أن تكون هذه المواد ذات تكلفة مناسبة و نوعية جيدة .

- ǺǯǻǸǸاǽ بأكǜر باǓنشطة التسويقية ǽǿ ǼǻǴǶ تعد مǳدر ǰǲǻ ǓنشاǗ القيمة للعمǚǗ و ǿتǸǸǻǸǸǼǻ ǺǳǮǻ في مجال الحملǗǛ اǓشǸǷارية و الترويǰ و ǽستقبال مكالماǗ الǖبائǺ و الرد على شكاويǸǻ (ǼǳدماǗ ما بعد البيǧ) .
- التنسيǨ بيǺ وǛائǦ المǘسسة و ǽرساǚ التعاون و تبادل المعلوماǗ بيǺ المǲǳاǻ ǞǷتǾǼ ǽǿ يعمل ǯǾǹ على التنǛيǸ و التسيير الجيد لمǷتǦ اǓنشطة .

كانǗ ǯǾǹ بعǦ اǓقتراحاǗ العامة التي يمكǺ توجيǸǸǿ في ǽǗار تحسيǺ العمل و اǓداء في المǘسسة و فيما يلي بعǦ التوǲياǗ التي يمكǺ ǺǶ ǾǷǿǺ بعيǺ اǓعتبار كجǚء مǺ برنامǰ شامل لتطوير و تحديǮ اǓنǛمة المعلوماتية و Ǔ سيما المحاسبية و التي تتعلǨ بالبياناǗ التكاليفية و ǿǼي :

- التفكير في وǦǷ برنامǰ ǽو نǛاǸ ǓǘǤلي يقوǸ بحساǧ ǽسعار تكلفة ǽكǜر مǘǛمة ǽǗتǷǾ القراراǗ اǓدارية الǸǲامة لتسعير و ǽǷتيار المǖيǰ اǓمǜل للمنتجاǗ و الǖبائǺ و ǽǷتيار قنواǗ و ǽنشطة للتسويǨ و التوǖيǧ حيǮ يقوǸ ǯǾǹ البرنامǰ بتسǸǳيل و تجميǧ مǷتǦ المعلوماǗ المتعلقة بتكاليǦ المنتوجاǗ و مǺ ǺǛ تحميǸǴǸ بطريقة عقǚنية و ǽكǜر دقة على كل منتوǰ عوǦ التحديد اǓدارǻ لقيمة التكاليǦ المباشرة .
- الشروǧ في فحǘ ǽمكانية تطبيǨ نǛاǸ ABC في المستقبل و لو على بعǦ اǓنشطة و لفǗ ǽنتباǯǿ مسǘولي اǓداراǗ ǽلى المǖايا اǓستراتيجية التي يمكǺ ǺǶ تنتǰ عǺ تطبيǸǬ و في ǯǾǹ السياǨ نشير ǽلى ǺǶ محاولة تبني المǘسسة ǯǾǸǳ النǛاǸ يمكǺ ǺǶ تتǸ بالتدريǰ حيǮ ǽنǬ يجǧ في البداية تǸيئة المناǷ المǘǛǸ Ǔدارتǭ و تشǖيǸǬ حتى يعود عليǸǸ بالنǦǧ المتوǧǾ و مǺ بيǺ اǓولوǛاǗ اǓولية نǯǾكر :

* ǦرورǞ التǷطيǖ لعملية تطبيǨ نǛاǸ ABC في المǘسسة محل الدراسة عǺ طريǨ اǓستعانة بǷبراǚ و مستشاريǺ مǘǻǸǺ و مǷتǲ ǲيǺ في مجال تǲميǸ اǓنǛمة المحاسبية و ǯǾǹ مǺ ǽجل ǽعداد وتطوير Ǿǰǽ عمل تǸدǦ ǽلى شرǬ مǸǷوǸ نǛاǸ ABC و ǽبعاد تطبيǸǬ و ǽقناǧ الجميǧ بǺǿǸمية دورǯǿ في ǯǾǹ النǛاǸ الجديد .

* ǽعادة تنǛيǸ المǘسسة و ǯǾǹ مǺ ǲǷǚل توجǸǸǿ التدريجي نحو الǸيكلة اǓفقية القائمة على العملياǗ و ǯǾǹ تماشيا مǧ النǛاǸ الجديد و ǯǾǹ لكوǺ ǺǛ ǽǛاǸ ABC يمǜل ǽنقǚبا في النǛاǸ المحاسبي مما يستلǖǸ تǖيرا مواǖيا في الǸيكل التنǛيمي القائǸ. ǽǿ ǞǷيǘ ǯǾǹ التǖيير ǽيǦǷ بعدا ǓǷر مǺ حيǮ تǖيير نǛرة اǓدارة لطريقة التسيير مǺ ǲǷǚل ǽشراǭǭ المديريǺ على المستوǎ التشǖيلي ǺǿǾǹ ǽǸǶ عǚقة مباشرة بالعملية اǓنتاجية مǧ المديريǺ على المستوǎ اǓستراتيجي(ǽǲحاǧ القرار) وǯǾǹ لكوǺ ǺǛ المديريǺ على المستوǎ التشǖيلي يعتبروǺ ǽكǜر قدرة مǺ غيرǯǸ على وǲǦ و تحديد النشاطاǗ المǷتلفة في ǽقسامǸǸ و كǹ مسبباǗ ǯǾǹ اǓنشطة , ǯǾǹ و يعد التنسيǨ بيǺ المستوييǺ مساǸǿمة فعالة لنجاǬ تطبيǨ النǛاǸ في المǘسسة .

* تدريٍ فريٍ عمل f ĺP لقǆǅلية عمل ǇǈǊ النǅǁǆ و بياǀ ǇǄǀ ǇǆǈǀالتŏŪ Ƨ بينǇǇ وبيǀ اĿǆǁمة التقليدية في توǍيٍ التكاليƧ و تشمل عملية التدريٍ التعرƧ على اĿنشƯǈة الرئيسية في المǆسسة و تحديد مƬادر البياناƢ و تحليل المƬاريƧ و تحديد مسبباƢ التكاليƧ .

و نǀرا لكوǀ ǀǆ ǆǈǁǀ ABC على درجة عالية مǀ التعقيد التǈني لكونǇ يحتاǆ لكǅ ǇǈǈئǇل مǀ البياناƢ و المعلوماƢ التƬيلية فǀǄ عملية تƯبيقǇ يدويا تكوǀ غير ممكنة ǆقتƬاديا مما يعني عدǅ وجود تواǍǀ بيǀ تكاليƧ تƯبيقǇ و عوائدǈǈ المتوقعة و ǇǆǈǇ ما يعني ضمنيا عدǅ نجاحǇ و بالتالي يجٍ التركيǍ على تعميǅ معالجة المعلوماƢ عǀ ƯريƊ الجǈǍǆ اĿعǇŏǅ الǂلي لتوفير الوقƢ و الجǈد و المال .

و بƐتƬار ǀ ǆǀ تǄيير في ǆسلوٍ تشǄيل ǆو ǆدارة ǆ ǀ ǅǆǁǀ في المǆسسة يتƯǁٍ التريƊ و دراسة المناǁٍ و التكاليƧ و المƯǁƬر المرتبƯة بتحداƊ ǇǇǇ التǄيير . و قد جاƇ ǇǈǇ البحƊ ليسلƯ الضوƇ على واحد مǆ ǆحدƊ النǅǁǀ التكاليƻية و الǇǈǀ ǆ ǆƬبƠ ǆداة تسييرية تتبناǇǈ الكƛير مǀ المǆسساƢ العالمية المتƯورة و ǇǈǇ لما ǀǄƢ عǀ تبنيǇ مǀ نتائǆ Ǆيجابية و Ŏ سيما في تحسيǀ القدرة التنافسية للمǆسسة و تعǍيǍ ǇǈǇ مركǍǇ التنافسي في ǁل الǁروƧ الراǇǈنة التي Ŏ تǅǀǄ ǀǆ تǍيد تƯورا و تعقيدا .

و في اĿخير نǆمل ǆǀ يكوǀ ǇǈǇ البحƊ نافǈƧ لتساƢǆŏ جديدة تعمل على تƯوير الوعي اĿداري و المحاسبي لدǎ مسǆولي المǆسساƢ و تلǆƢ اĿنتباǇǈ ǆلى ضرورة تواجد نǆǁǀ تكاليƻي فعال في المǆسسة يكوǀ قادرا على مواكبة ما يجرǀ مǀ تحوŏƢ و تǄيراƢ في المحيƯ مǀ ǆجل ǆتƢǁǈ ǆǀضل القراراƢ و تƬميǅ ǆكǆǈ السياساƢ .

الƪƄـــاتـمــــة

لقد ǻستƴعنا مǺ ƻȐل ƓǽǑ ǠǼƬ المبدǕ ǠǼƬ نلقي الƮوǒ على واحد مǺ ǃƢǼƯ النƲǶ الحديثة لحساƔ التكاليƹ في المƚسسة و ǠƬو نƲǶ ǠǼƬ ǶǼƬ ǠƬǶƬ التكاليƹ على Ǖساǅ اǖǻنشƴة . و قد تبيǺ لنا ǶǼƬ ǠǼƬ النƲǶ يƫتلƹ في ǵلية عملǾ عǺ الƲǼǶمة التقليدية متجاوǄا بǀلǮ الكثير مǺ نقاǕ ǠƬ ǠƬǶ و عيوبǠƬ التي تجسدƪ في مجموعة مǺ اǖنتقاداƪ التي مسƪ جانبǠƬ التقني و المǠǶǼƬيمي مما جعلǠƬ غير قادرة على مواكبة التƸيراƪ و التƴوراƪ التي عرفǠƬ المحيǖ في العƫر الحديƭ . ǯ ǠƬ Ƴ ǕǠƬ بقاǒ المƚسساƪ و ǻستمرارǠǶǼƬ فيǾ يتوقƹ بدرجة كبيرة على مدȃ ǻمتǠǼƫǠƬ لكǠǼƬ ǠƬǠƬ و قدراƪ متميǄة تجعلǠƬ قادرة على بناǒ مǄايا تنافسية دائمة تمكنǠƬ مǺ مواجǠƬة منافسيǠƬ في السوǩ المحلية واǖجنبية .

و Ǎ ǀƬا ǠǼƬ ǻعتماد ǠǼƬ النƲǶ في تحليل التكاليƹ على مǠǼƬوǃ النشاƴ سوƹ يقدǃ تƫ ورا ǯكƪر وƮوحا و تقدما عǺ كيƴية تسيير اǖنشƴة و العملياƪ في المƚسسة مما يكسƔ نموǀƷ التكاليƹ القائǶ على ǕساǅƷ اǖنشƴة تعددا في ǕبعاƷ التحليل و ǠǼƬ مǺ ǠǼƬ ǠƬ التوجǾ نحو المدƻل العملياتي ǕƷ و اǖفقي الموجǾ Ǖساسا Ǎƪر ǒƬǠƬ العمƹǒ ǀƬ و ǩǠǼƬ القيمة و تعǶيǶ اǖداǒ على مستوȃ المƚسسة ككل بدل التنǶيǶ العمودǽ المتسلسل القائǶ على تعǶيǶ الكƪƫǠƬ المحلية .ǠǼƬ مǺ جǠƬة و مǺ جǠƬة ǭانية يعد نƲǶ ABC ǕداƷ تسييرية و واحد مǺ ǠǼƬ النƲǶ المعلوماتية لتǄويد المسيريǺ بنوعيǺ مǺ المعلوماƪ :

* معلوماƪ مالية متعلقة بǖسعار تكلƴة ǯكƪر دقة .

* معلوماƪ غير مالية ترتبƴ بمسبباƪ التكاليƹ واǖنشƴة بما يعمل على قياǅ ǕداƷ العملياƪ و تحسينǠƬ .

و مǺ ǠǼƬ المنƴلǩ ǫ ǍǠƬ ǻلى القول ǠǼƬ تبني المƚسسة لنƲǶ ABC سيمكنǠƬ مǺ تجاوǄ الكثير مǺ الƫعوباƪ التي تعجǄ اǖنƲمة التقليدية عǺ ǻيجاد حل ǠƬ في Ʋل المتƸيراƪ الراǠǼƬنة و تǄايد حدة المنافسة مما يعني ǕنǾ سيكوǹ مساǠǼƬمة فعالة في بناǒ و تحسيǺ المǄايا التنافسية للمƚسسة في مجال تƫƴيƮ التكاليƹ و تحسيǺ الجودة و اǖداǒ و بالتالي ǻرƮǒ العمǍǒ و المحافƲة على وǍǠǼƬǒ .

و مǺ Ǖجل تعǄيǄ ما وƫلنا ǻليǾ في الدراسة النƲرية قمنا بǚجراǒ دراسة ميدانية في المƚسسة الوƴنية لƫناعة الكوابل الكǠǼƬربائية – بسكرة – و ǠǼƬ لعدة ǻعتباراƪ وجيǠƬة مǺ بينǠƬ نǀكر :

- ǻحتوائǠƬ على مƫلحة للمحاسبة التحليلية .

- ǻمǍǠƬ ǹ ǕحجاǍǠƬ كمياƪ اǖنتاǯ للسلƳ المنتجة (حسƔ الƴلبياƪ) .

- ǻǄدياد ǻستƻداǍǠƬ اǖنشƴة الداعمة في المƚسسة كالبرمجة اǓلية , التسويǩ , المحاسبة و غيرǠǶƬ .

- ǿاتجاǽ نحو مكننة ǿنتاǯ و تنويعƲ .

ǀƴ وقد لوحǚ ǀǱ المƚسسة ǿستƱاعƪ ǀǱ تحقيǪ في السنواƪ اǩƘيرة نتائجا ǿيجابية و التي تتمƦل ǀǸǷƘ في :

- حǐولƢǿ على شƢǿادتي (ISO 9002 : 1994) و(ISO 3001 : 2000) مما فتƠ المجال لدƼول المƚسسة لǖسواǩ العالمية و ǃيادة ǐادراتƢǿ .

- ǃيادة الكمياƪ المنتجة مǺ مƼتلƻ ǱنواƱ الكوابل و ǽ سيما كوابل الƫǤƯ المتوسƯ و كوابل التوǃيƲ .

- ǃيادة حǐة المƚسسة في السوǩ المحلية و الدولية نتيجة لǃيادة حجǶ مبيعاتƢǿ .

- ǃيادة نسبة ǿامǊ الربƠ المحقǪ في كل منتوǯ .

- ǃيادة القدرة التنافسية للمƚسسة نتيجة لجودة منتجاتƢǿ بالنسبة لنǚيراتƢǿ مƦل مƚسسة الكوابل بسƯيƻ (SOFAFE) و مƚسسة ǐناعة الكوابل بالقبة (CABLE) مما ساǿǶ في تحسيǺ سمعتƢǿ و ǃيادة حجǶ تعامǘتƢǿ .

- تƼفيǒ نسبة اƯǖƻƘ و العيوƣ في العملية اǩنتاجية مما عمل بدورǽ على تƼفيǒ نسƣ المعيƣ مǺ المنتوǯ و الƫǤاƪ الǐناعية .

- ǃيادة القيمة المƒافة نتيجة اǩجراƪ المتƼƺة و المتعلقة بتحسيǺ اǕداƇ و كƽاƇة ǿستƼداǵ المواد المتاحة .

و بالرغǶ مǺ ǀǱ مƚسسة ENICAB تسعى جاǿدة لتحسيǺ ǀƫاƢǿ الكلي و تتƣƯ لتحقيǪ ǀǿداƢǿ المسƯرة بƽعلى قدر مǺ الكƽاƇة و الƽعالية و ǐƼƘة في ǚل المنافسة الراǿنة ǽǙ ǀƢǻ تعاني مǺ عدة نقائƫ نوردƢǿ في المƢƠǘ التالية :

- رغǶ ǀǱ المƚسسة مقسمة ǿلى مجموعة مǺ اǕقساǵ و المǐالƠ ǽǙ ǀƢǻ ǽ تتبƲ Ưريقة مراكǃ التحليل ǀو ما يعرƱ بƯريقة اǕقساǵ المتجانسة بƢدƱ حǐر كافة اǕعباƇ و ǿرجاعƢǿ ǿلى مǐادرƢǿ ليتǶ في اƢǻƘير تحميلƢǿ على مƼتلƱ المنتوجاƪ و الƯلبياƪ في الوحدة .

- عدǵ ǿستعمال المعلوماƪ التكاليƽية الƼاǐة بتكاليƱ اǩنتاǯ كمرجعية ǩتƼاƿ العديد مǺ القراراƪ الƢامة كالتسعير و قبول الƯلبياƪ رغǶ ǀƢǻ ƒرورية و ناجحة في مƦل ǽƿǿ الحاǘƪ .

- ǿعتماد المƚسسة في تحميلƢǿ للتكاليƱ غير المباشرة للمنتوجاƪ على نسبة تحددƢǿ اǕدراة مما يعمل على تشويǊ سعر التكلƽة المحدد لكل منتوǯ ǿما برفعǊ لكƦر مǺ الǚƺǶ ǀو ƼƽƼǊ مما يجعلƢǿ تحقǪ Ƽسارة فيǊ دوǀǱ ǀ تعرƱ .

- عدǽ الǶتمامǽ بتكاليƨ الƢǂǸƴ المباعة ǐو المسترجعة و عدǽ ǻستعمالǿا في التǖنيǲ مرة ǐƻرǎ مما يعمل على تƺǘيƨ التكاليƨ لو تǽ ǻستعمالǿا مǺ جديد .
- ǻعتماد المƚسسة بشكل كبير على ǻستراد المواد الǶولية مǺ الƪارƱ مما يƚدǎ ǻلى تحملǿا مǐاريƨ ǻƮافية عالية كمǐاريƨ النقل و التƢميǺ و الجمركة و بالتالي تقليل قدرتǿا التنافسية في مجال ƻƱǨ التكاليƨ .
- Ǘ تعتمد المƚسسة في تƕويƕǿا للǶنتاƱ على الƕرǫ العملية كما ǐنǿا Ǘ تتƛƺ مƕƕƻǿا الǶنتاجي بالكامل فǿǐ Ǘ على ǐنǿا تشتƺل بƕاقة ǻنتاجية ǐقل مǺ ǻقتƕاǿا الحقيقية .
- ƹƢǶ الǶتمامǽ بالǶنشƕة التسويقية رغǽ ǐǿمية ǿƛا الجانƤ في ǛǱ ǛروƨƮ المنافسة و ǿƛا نتيجة لعدǽ وجود مǐلحة ǐو فرد يقوǽ بالدراساƩ العملية المتعلقة ببحوƭ السوǫ Ǘǻ ǻǼ تقوǽ المƚسسة بƕية دراسة لǖسواǫ الداƪلية ǐو الƪارجية ƻǿƛ فǿǐ Ǘ عǺ نقƭ Ǻ الحمǘƪ الǶشǿارية و ƪدماƩ ما بعد البيƲ .
- عدǽ ǻمتǘƿ ǃ المƚسسة لموƨƹƕ في الƪارƱ مما يƨƸƢ مǺ تعاملǿا مƲ الǶسواǫ الƪارجية .

و نƛرا لكوǻ المƚسسة محل الدراسة ليسƩ بمنǎƘ عما تحدƛǿ ǼƛǫƛرǬ العولمة مǺ ǻشتداد في حدة المنافسة و ǻحداƭ تƺيراƩ جوǿرية في البنية الǶدارية و التنƛيمية للمƚسساƩ يكوǻ لƨاما عليǿا ǻمتǘƿ ǃ مƨايا تنافسية تمكنǿا مǺ القدرة على الƮمود ǐماǽ منافسيǿا على المستوǎ الوƕني مǹ (SOFAFE) و (CABEL) ǐو المنتوجاƩ الǶجنبية المستوردة مǺ الƪاƨƮ رǐƭ . كما ǐǻ ǻمتǿǘƿا لǿƛǿ المƨايا Ǘ يجƤ ǐǻ يكوǻ مقتǐرا على مجال معيǺ فقƕ و ǻنما الǶمر يتƕلƤ ǐǻ تكوǻ لǿا مƨايا تنافسية في مجاǘƩ عديدة و ǿƛا ما يتƕلƤ بدورǿا ǻحداƭ مجموعة مǺ المتƺيراƩ على الǶنƛمة الǶنتاجية و الǶدارية و كƛǿا المعلوماتية و فيما يلي بعƯ الǶقتراƢƩ التي ǻرتƕينا ǐǻ نقدمǿا و التي يمكǺ ǐǻ تساǿǽ في تحسيǺ القدرة التنافسية للمƚسسة و ǿي :

- العمل على رƲǧ مستوǎ الǶنتاƱ و التوجǾ نحو تنويعǾ و ǿƛا عǺ ƕريǫ ƨيادة المكننة و الǶتمتة في جميƲ المراحل و الورشاƩ الǶنتاجية .
- العمل على ǻستƪداǽ بعƯ الƕرǫ العلمية في تƕويƕ الǶنتاƱ .
- البحƭ على موردينǻ محليينǻ لǶمدادǿǽ بالمواد الǶولية الǿƨمة بدل ǻستيرادǿا بتكاليƨ باǿƮة شرƕ ǐǻ تكوǻ ǿƛǿ المواد ƩǐƸ تكلƕة مناسبة و نوعية جيدة .
- الǶتمامǽ لكƛǐر بالǶنشƕة التسويقية ǻǼ ǐنǿا تعد مǐدرا ǿاما لǶنشاǒ القيمة للعمǘǒ و ǻرƮاǿǽ ǃƪǐ في مجال الحمǘƪ الǶشǿارية و الترويƲ و ǻستقبال مكالماƩ الƨبائǺ و الرد على شكاويǿǽ (ƪدماƩ ما بعد البيƲ) .

- التنسيق بين وظائف المؤسسة و إرساء التعاون و تبادل المعلومات بين المختصين مما يعمل على التنظيم و التسيير الجيد لمختلف الأنشطة .

كانت هذه بعض الاقتراحات العامة التي يمكن توجيهها في إطار تحسين العمل و الأداء في المؤسسة و فيما يلي بعض التوصيات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار كحجر برنامج شامل لتطوير و تحديث الأنظمة المعلوماتية و لا سيما المحاسبية و التي تتعلق بالبيانات التكاليفية و هي :

- التفكير في وضع برنامج أو نظام آلي يقوم بحساب أسعار تكلفة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسعير و اختيار المزيج الأمثل للمنتجات و البدائل و اختيار قنوات و أنشطة للتسويق و التوزيع أكثر جدوى حيث يقوم هذا البرنامج بتسجيل و تجميع مختلف المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتوجات و من ثم تحميلها بطريقة عقلانية و أكثر دقة على كل منتوج عوض التحديد الإداري لقيمة التكاليف المباشرة .
- الشروع في فحص إمكانية تطبيق نظام ABC في المستقبل و لو على بعض الأنشطة و لتكن بإيعاز من مسؤولي الإدارات إلى المزايا الاستراتيجية التي يمكن أن تنتج عن تطبيقه و في هذا السياق نشير إلى محاولة تبني المؤسسة لهذا النظام يمكن أن تتم بالتدريج حيث أنه يجب في البداية تهيئة المناخ الملائم لإدارته و تشغيله حتى يعود عليها بالنفع المتوقع و من بين الخطوات الأولية نذكر :

* ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة عن طريق الاستعانة بخبراء و مستشارين مؤهلين و متخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية و هذا من أجل إعداد وتطوير خطة عمل تهدف إلى شرح مفهوم نظام ABC و أبعاد تطبيقه و إقناع الجميع بأهمية دورهم في هذا النظام الجديد .

* إعادة تنظيم المؤسسة و هذا من خلال توجهها التدريجي نحو الهيكلة الأفقية القائمة على العمليات و هذا تماشيا مع النظام الجديد و هذا لكون أن نظام ABC يمثل انقلابا في النظام المحاسبي مما يستلزم تغيرا مواكبا في الهيكل التنظيمي القائم. فهذا التغيير يأخذ بعدا آخر من حيث تغيير نظرة الإدارة لطريقة التسيير من خلال إشراك المديرين على المستوى التشغيلي الذين لهم علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية مع المديرين على المستوى الاستراتيجي(اتخاذ القرار) وهذا لكون أن المديرين على المستوى التشغيلي يعتبرون أكثر قدرة من غيرهم على وصف و تحديد النشاطات المختلفة في أقسامهم و كذا مسببات هذه الأنشطة , هذا و يعد التنسيق بين المستويين مساهمة فعالة لنجاح تطبيق النظام في المؤسسة .

* تدريب فريق عمل من أجل تقديم آلية عمل هذا النظام و بيان أوجه الاختلاف بينه وبين الأنظمة التقليدية في توزيع التكاليف و تشمل عملية التدريب التعرف على الأنشطة الرئيسية في المؤسسة و تحديد مصادر البيانات و تحليل المصاريف و تحديد مسببات التكاليف .

و نǜارا لكوǹ ǹǂ ǹǂا ABC على درجة عالية مǹ التعقيد الǨني لكونǾ يحتاǰ لكǶ ǿائل مǹ البياناƩ و المعلوماƩ التǪيلية فǔǚ عǹ عملية تǘبيقǾ يدويا تكوǹ غير ممكنة ǫقتǪاديا مما يعني عدǵ وجود تواǃǹ بيǹ تكاليǦ تǘبيقǾ و عوائدǿا المتوقعة و ǿǀا ما يعني Ǔمنيا عدǵ نجاحǾ و بالتالي يجƤ التركيǃ على تعميǶ معالجة المعلوماƩ عǹ ǘريǪ ǂǪجهǃة اǍǓعǹǵ اǔلي لتوفير الوقƩ و الجهد و المال .

و بǪǨتǪار Ǎ ǹǫ ǟ ǹǂ تǤيير في ǂسلوƤ تشǤيل ǂو ǫدارة ǟ ǹǂ ǹǂا في المǘسسة يتǘلƤ التريǫ و دراسة المناǝƴ و التكاليǦ و المǘǚǶǂر المرتبǘة بǪحداǫ ǿǀا التǤيير . و قد جاǒ ǿǀا البحǫ ليسلǘ الǔوǒ على واحد مǹ ǂحدǫ النǜǶ التكاليǨية و ǿو ǟ ǹǂ ǂداة تسييرية تتبناǿا الكǂير مǹ المǘسساƩ العالمية المتǘورة و ǿǀا لما ǂبƩ عǹ تبنيǾ مǹ نتائǰ ǫيجابية و Ǉ سيما في تحسيǹ القدرة التنافسية للمǘسسة و تعǃيǃ مركǃǿا التنافسي في ǚل الǜروǥ الراǿنة التي Ǉ تǨتǗ ǹǂ تǃيد تǘورا و تعقيدا .

و في اǓǪير نǖمل ǹǂ يكوǹ ǿǀا البحǫ نافǀة لتساǗǘƩ جديدة تعمل على تǘوير الوعي اǓداري و المحاسبي لدǎ مسǘولي المǘسساƩ و تلǨƩ اǓنتباǿ ǫلى ǓǛرورة تواجد نǜاǵ تكاليǨي فعال في المǘسسة يكوǹ قادرا على مواكبة ما يجرǟ مǹ تحوǗƩ و تǤيراƩ في المحيǘ مǹ ǂجل ǫتǪاǽ ǂǨǓل القراراƩ و تǪميǵ ǂكǨǂ السياساƩ .

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية :

1. أحمد سيد مصطفى ، إدارة الإنتاج و العمليات في الصناعة و الخدمات . ط4 .الإسكندرية. 1999 .
2. أحمد علي جمعة و آخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط1 ، 1999 .
3. أحمد نور ، حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية 1993 .
4. أحمد نور ، عبد المقصود دبيان ، محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية .1993 .
5. أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية. 1993 .
6. توفيق محمد عبد المحسن ، بحوث التسويق و تحديات المنافسة الدولية ، دار النهضة العربية ، بيروت . 2001 .
7. جـ[illegible] ، لوأينال ، إعادة هندسة المنظمة ، ترجمة [illegible] عبد الله ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية . 2002 .
8. دافيد راتشمان وآخرون ، الإدارة المعاصرة ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية . 2001 .
9. رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية .الجزائر. 1993 .
10. ردينة عثمان يوسف ، بحوث التسويق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان .
11. رشيد بن الديب ، نادية شطاب ، عباس ، اقتصاد جزئي – نظرية و تمارين – ديوان المطبوعات الجامعية . بن عكنون . الجزائر .
12. ر [illegible] جارسون ، إريك نوريس ، ترجمة محمد عصام الدين زايد . المحاسبة الإدارية ، دار المريخ للنشر ، السعودية . 2002 .
13. ريموند مكليود ، سرور علي إبراهيم سرور . نظم المعلومات الإدارية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2000 .
14. ستيفن موسكوف ، مارك جي سيمكن ، ترجمة : كمال الدين سعيد ، أحمد حامد حجاج ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، مفاهيم و تطبيقات . دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2002 .
15. شارلز و جورج جونز ، الإدارة الاستراتيجية . دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية .2001.
16. صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، 1970 .
17. صلاح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر ، الأردن ، 1999 .
18. طارق الحاج ، تحليل الاقتصاد الجزئي ، دار صفاء للنشر و التوزيع . ط1 .عمان، 1997 .
19. عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الدولية للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، 1991 .

20. عبد الحي مرعي دراساKفي المحاسبة الأدارية و بحوƚ العملياK ، مؤسسة شباƔ الجامعة ، الأسكندرية ، مƮر. 1974 .
21. علي أحمد الحجاƷƻ ، اللوجستياƩ كبديل للميƺة النسبية ، دار المعارƼ . الأسكندرية ، 2002 .
22. عوƼ محمد الكƻراوƷ ، دراسة الأنتاƩ و التسعير في الأسƸƯ ، مؤسسة شباƔ الجامعة ، الأسكندرية مƮر 1985 .
23. فƜƯ عداƷ حسيLJ بLJ الحسيني ، الأدارة الأستراتيجية ، مƻƸƷƺيمƷLJ ، مداƑLJƸ ، عملياتƸƷ المعاƮرة ، دار وائل للنشر ، 1ƱعماLJ ، 2000 .
24. كمال خليƻة أبو ƺيد الأرقابة على عناƮر التكاليƼ ، الدار الجامعية للƱباعة و النشر و التوƺيƳ ، الأسكندرية، مƮر. 1997 .
25. لستراƷ ƸيتجرƷ ، سيرƩ ماتولƫ ، ترجمة أحمد حامد حجاƩ ، المحاسبة الأدارية. دار المريƣ للنشر ، السعودية 2003 .
26. محمد الƻيومي محمد ، أƮول محاسبة التكاليƼ ، مؤسسة شباƔ الجامعة الأسكندرية .1993 .
27. محمد سامي راƮي ، مبادƏ محاسبة التكاليƼ ، الدار الجامعية للنشر ، الأسكندرية . 2003
28. محمد علي الجبالي ، قƮي السامرائي، محاسبة التكاليƼ .دار وائل للنشر. 1Ʊ ، الأردLJ ، 1999 .
29. محمد قاسƸ القريوتي ، نƲرية المنƲمة و التنƲيƸ ، دار وائل للنشر، 1Ʊ ، عماLJ ، 6 - الأردLJ ، 2000 .
30. نبيل مرسي خليل ، الميƺة التنافسية في مجال الأعمال ، الدار الجامعية ، بيروK ، 1996 .
31. ƸƷƸƺƸ أحمد عƱية ، محمد محمود عبد ربƋ ، دراساK في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليƼ، المحاسبة الأدارية ، الدار الجامعية للنشر ، الأسكندرية ، 2000 .
32. ƸورنجرLJ و ƼوسترLJ ، ترجمة أحمد حامد حجاƩ ، محاسبة التكاليƼ ، مدخل إدارƷ ، 1Ʊ ، 1Ʃ . دار المريƣ للنشر ، السعودية. 2003 .

الكتƔ باللƸƷة الƻرنسية :

1. A.Burlaud et C.Simon , comptabilité de gestion . librairie Vuibert . Paris . 1993 .
2. Abd Allah Boug Haba , comptabilité analytique d'exploitation , Tome 2 Berti édition faucher . Paris .
3. Beatrice et Francis Grand Guillot , comptabilité analytique 4[éme] édition . Gualino . Paris 2001.
4. Brigitte Doria th . Contrôle de gestion 3[éme] édition . Ed Dunod . Paris 2001.
5. Donimique Roux , Daniale soulié , La gestion. 2[éme] édition . Presses universitaire de France . 1996 .
6. E.Callignon et M.Wissler , qualité et comptabilité des entreprise , édition économica , 2[éme] édition.paris 1988 .
7. Elie Cohen . Dictionnaire de gestion . Casbah éditions . Alger . 1998 .

8. G.Melyon . comptabilité analytique . Edition bereal . Paris . 2001 .
9. H.Bouquin . comptabilité de gestion . Editions economica . Paris .2000 .
10. H.Kountz et C.O'donnell management principes et méthodes de gestion MC.Graw . Hill . Canada . 1980 .
11. J-Erechler , B.Grobat , Organisation et gestion de production hermes science Europe LTD . Paris. 2001 .
12. J.M.Auriac , H.Bougault . l'économie d'entreprise 2éme édition . Editions cas teilla . Paris.1994 .
13. J.Margerin . Base de la comptabilité analytique . Editions sedifor . grenoble . 1991 .
14. Jean-luc Arègle et Al . Les nouvelles approches de la gestion des organisation , édition économica . Paris. 2000 .
15. Jean Lochard . la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité . Edition d'organisation , Paris . 1998 .
16. Joseph Ness et thomas G.Ocuzza ; Exploiter pleinement le potentiel de l'ABE et HBR , les systèmes de mesures de la performance , édition d'organisme . Paris 1999 .
17. Laurent Ravignon et Al . gestion par activité .Edition d'organisme . Paris 2001 .
18. M.Porter , l'avantage concurrentiel des nations INTER . Edition . Paris..1993 .
19. Michel Gervais , contrôle de gestion , 7édition , éditions économica . Paris 2000 .
20. P.Lorino . Méthodes et pratique de la performance , éditions d'organisation..Paris. 2001 .
21. P.Mevelec . Encyclopédie de la gestion et du management. EGM . Sous la direction de robert Leduff , édition DALLOZ . Paris 1999 .
22. P.Vizzavon , pratique de gestion , analytique prévisionnelle , Tome II . Berti édition . Alger . 1991 .
23. Pierre Laurent Bescos et carla Mendoza , le management de la performance, édition comptables Malesherbes . Paris 1997 .
24. René Demeestère et Al contrôle de gestion et pilotage . Edition Nathan . Paris .
25. Serge Evert Prat . dit Hauret . comptabilité cours & application libraire Vuibert . 2éme édition. Paris.1994 .
26. Yves de Ronge , Encyclopédie de comptabilité , contrôle le gestion et audit, édition . Economica . Paris . 2000 .
27. Yves Dupuy . Faire de la recherche en contrôle de gestion , édition vuibert. Paris. 1999 .

الكتب باللغة الأنجليزية :

1 - Horngren .C.T. cost accounting . A managerial emphasis , prentice . Hall ; 1996 .
2 - Lawerence Lvance , theory and technique of cost accounting , by Holt Rinchart and winsting . INC .
3 - Ray Garison , managerial accounting , 7th ED-business publication . INC . 1997 .
4 - Robert . E seiler , France , collins accounting principles for management , Bell and Howell company . USA . 1980 .

المذكرات :

- بوعمامة سهيلة ، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف ، دراسة حالة وحدة إنتاج اللوالب و البراغي و الصنابير بعين الكبيرة سطيف ، رسالة ماجيستير مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2001 / 2002 .
- سليمان سند سبتي السبوع ، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام نظام ABC و أثرها في اتخاذ القرار ، دراسة نظرية و تطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة المحدودة ، رسالة ماجيستير مقدمة إلى كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة بغداد 1996 .
- **الملتقيات و المقالات** :
- كمال عيارة ، و رجم نصيب ، الاستراتيجيات الحديثة للتغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 /30 أكتوبر 2002.
- جمعة هوام، نادية خيارة ، تحقيق التنافسية في التكاليف و الأسعار .الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 /30 أكتوبر 2002.
- كمال رزيق ، فارس مسدور ، مفهوم التنافسية ، الملتقى الدولي حول التنافسية و تحولات المحيط ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 29 / 30 أكتوبر 2002 .
- نجوى عبد الصمد ، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشآت الأعمال ، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط ، جامعة محمد خيضر . بسكرة 29/ 30 أكتوبر. 2002 .
- نعيم دهمش ، عفاف إسحاق أبو زر الرمحي ، التكاليف على أساس النشاط (ABC) و استخدامها في احتساب ربحية العميل لدى البنوك في الأردن ، العدد السابع .المجلد الثاني و العشرون . الأردن 2003 .

- منير شاكر محمد ، استداء ABC لتحسين الربحية في المؤسسات الأردنية ، الادارة ، العدد 95 . الأردن ديسمبر 2003 .

- عيسى حيرة : محاضرات في تسيير المعارف .جامعة محمد خيضر الجزائر.2003 (غير منشورة).

- M –Lebas .Comptabilité analytique basé sur les activités .analyse et gestion des activités ,revue française de Comptabilité ,N° : 226 Septembre .1991.

فهرس الأشكال

خطة البحث

المقدمة

الفصل الأول : محاسبة التكاليف الحديثة كنظام للمعلومات .

I . مفهوم التكلفة و أهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة .

I .1 مفهوم التكلفة .

I .2 أهمية تواجد نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الحديثة .

II . تقديم نظام معلومات التكاليف .

II .1 تعريف نظام معلومات التكاليف .

II .2 مكونات نظام التكاليف و اعتبارات تصميمه .

II .3 أنواع المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف .

III . تبويبات التكاليف .

III .1 التبويبات التقليدية .

III .2 التبويبات الحديثة .

الفصل الثاني : الطرق التقليدية للتكاليف و تقييمها .

I . طريقة التكاليف الكلية (طريقة مراكز التحليل) .

I .1 المفاهيم و المحيط الاقتصادي .

I .2 الأسس التقنية و التنظيمية لطريقة مراكز التحليل .

II . طريقة التكاليف الجزئية (طريقة التكاليف المتغيرة) .

II .1 المفاهيم و المحيط الاقتصادي .

II .2 الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف المتغيرة .

III . تقييم الطرق التقليدية لحساب التكاليف .

III .1 تقييم الجانب التقني للطرق التقليدية .

III .2 تقييم الجانب المفاهيمي للطرق التقليدية .

الفصل الثالث : دراسة نظام ABC .

I . مفهوم نظام ABC و مبادئه ومجالات تطبيقه .

I .1 مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) .

I .2 مبادئ نظام (ABC) .